

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Koncepce vnitropodnikového účetnictví v příspěvkové organizaci
školského typu zřízené krajem

Conception of Intradepartmental Accounting at Allowance Organization
of School Type Established by Region

Student: Bc. Zuzana Orliczková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Marcela Palochová, Ph.D.

Ostrava 2011

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

.....
datum odevzdání diplomové práce

.....
podpis studenta

OBSAH

1. ÚVOD	1
2. VYMEZENÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE ŠKOLSKÉHO TYPU	3
2.1 Právní úprava PO	3
2.1.1 Základní právní předpisy	3
2.1.2 Další právní předpisy upravující vznik, fungování a financování PO	4
2.1.3 Právní úprava v oblasti majetku a vedení účetnictví	5
2.1.4 Právní úprava v oblasti daní	6
2.1.5 Právní úprava v oblasti školství	6
2.1.6 Právní úprava v oblasti odměňování zaměstnanců	7
2.2 Účetnictví státu	7
2.3 Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací	8
2.3.1 Majetek PO	10
2.3.2 Hospodaření fondů PO	15
2.3.3 Zpětná vazba PO vůči zřizovateli	16
3. VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ V ÚČETNÍ JEDNOTCE	18
3.1 Manažerské účetnictví	19
3.1.1 Nákladové účetnictví	20
3.1.2 Manažerské účetnictví	20
3.2 Vnitropodnikové účetnictví	20
3.2.1 Jednookruhové účetnictví	22
3.2.2 Dvouokruhové účetnictví	23
3.2.3 Kombinované účetnictví	24
3.3 Typy výrobního procesu	24
3.3.1 Základní metoda	26
3.3.2 Fázová metoda	26
3.3.3 Stupňová metoda	27
3.3.4 Zakázková metoda	28
3.3.5 Sdružená metoda	28
3.4 Vnitropodniková střediska	29
3.4.1 Výkonově orientované účetnictví	29
3.4.2 Odpovědnostně orientované účetnictví	30
3.4.3 Organizační struktura společnosti	31
3.4.4 Ekonomická struktura společnosti	32
3.5 Podnikové náklady	34
3.6 Rozpočty	36
3.7 Kalkulace	39

4. UPLATNĚNÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ.....	44
4.1 Hlavní a doplňková činnost ve vnitropodnikových střediscích	45
4.2 Účetní systém SZŠ	50
4.3 Navrhované řešení druhého účetního okruhu	52
5. ZÁVĚR.....	56
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY.....	57
SEZNAM ZKRATEK	
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	

1. ÚVOD

V každodenním životě si člověk ani neuvedomí, na kolika činnostech v jeho okolí se podílejí příspěvkové organizace. Asi nejvýraznější je jejich působnost ve školství, zdravotnictví, sociálních službách pro nemocné a postižené, ale také v domovech dětí a mládeže, centrech volného času či dopravě. Tyto organizace nejsou specifické jen svým předmětem činnosti, ale také způsobem řízení a vykazování, který je v mnoha oblastech velmi odlišný od běžných obchodních společností.

Zřizování společností právě se statutem příspěvkové organizace vychází z jejich základního poslání, jímž je zajišťování veřejně prospěšných činností, které nejsou v dostatečné míře dostupné v rámci tržního prostředí, jelikož jejich provozováním nelze dosáhnout žádného nebo jen nepatrného zisku. Přesto jsou dané činnosti nezbytné pro běžný život občanů, a proto je jejich poskytování často řízeno a financováno orgány veřejné správy, nejčastěji se jedná o kraje a obce. Tyto orgány pak stojí nad příspěvkovými organizacemi ve funkci řídicí osoby a hlavního hospodáře.

Jelikož je činnost příspěvkových organizací hrazena z veřejných zdrojů, je důležité zajistit dostatečnou kontrolu nad jejich hospodařením. Zřizovateli musí být schopny zpětně poskytovat velmi podrobné informace o vynaložených prostředcích a celkovém plnění stanoveného rozpočtu. Současně i veřejnost má možnost dozvědět se více o činnosti těchto organizací, než je možno u obchodních společností, jelikož jsou povinny sestavovat větší počet výkazů s daleko širším rozsahem informací, které jsou z velké části veřejně dostupné.

Cílem diplomové práce je přiblížit práva a povinnosti příspěvkové organizace, a umožnit tak lépe pochopit možnosti jejího vedení v rámci řídicího procesu. Aby byla příspěvková organizace schopna vykázat všechny požadované informace, musí ve svém účetním systému dbát na dostatečně podrobné a přesné členění položek jednotlivých účetních operací. Souvisejícím cílem je tak obeznámení se s různými účetními technikami a možnostmi zachycení vnitropodnikových procesů, které pomohou zajistit co nejpřesnější informace vhodné pro potřeby řízení a vykazování.

Pro názornější aplikaci teoretických poznatků možných vnitropodnikových vztahů bude v diplomové práci využita struktura Střední zahradnické školy, Ostrava, příspěvkové organizace, u níž si klade za cíl zhodnotit zavedený účetní systém a navrhnout jeho změnu takovým způsobem, aby bylo možné na základě získaných informací zefektivnit řídicí proces ve středisku, které má velký podíl na zajištění hlavní činnosti organizace a rovněž má vysoký

potenciál přinášet v rámci doplňkové činnosti největší zisky v porovnání s ostatními středisky organizace.

V diplomové práci budou uplatněny metody kritické a teoretické analýzy umožňující dostatečné vymezení problematiky související se stanoveným cílem. Při zpracování modelového návrhu řešení problému bude využita metoda praktické aplikace.

Vlastní názory, návrhy a dílčí závěry jsou v diplomové práci zvýrazněny kurzívou.

2. VYMEZENÍ PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE ŠKOLSKÉHO TYPU

Příspěvková organizace (dále jen „PO“) školského typu je řazena do netržní části neziskového sektoru. Organizace patřící do této skupiny subjektů jsou zakládány s cílem uspokojovat určitý typ veřejné služby. Nejsou primárně orientovány na tvorbu zisku, ale na zajišťování účelu, za kterým byly zřízeny. Činnost těchto organizací je z největší části financována z prostředků zřizovatele nebo veřejných či soukromých subjektů. Příjmy z vlastní činnosti většinou tvoří pouze malou část prostředků potřebných k provozu organizace.

PO zřízená krajem (jakožto územně samosprávným celkem) patří do oblasti veřejného neziskového sektoru. Daný sektor je typický tím, že zakladateli subjektů jsou státní orgány nebo územně samosprávné celky (dále jen „ÚSC“). Orgány veřejného sektoru vkládají do zakládaných subjektů prostředky nikoliv s cílem dosažení zisku, nýbrž dosažení požadovaného užitku, kterého vzhledem k jeho povaze není možno dosáhnout ziskovým způsobem, a jehož naplnění svým rozsahem vyžaduje založení samostatného subjektu.

Těmto organizacím je přiděleno identifikační číslo, pod nímž jsou vedeny v obchodním rejstříku (dále jen „OR“) příslušného rejstříkového soudu a rovněž v seznamu ekonomických subjektů Českého statistického úřadu.

Kromě hlavní činnosti, za jejímž účelem byla PO zřízena, může vykonávat také činnost doplňkovou. Vymezení jejího rozsahu by mělo být nedílnou součástí zřizovací listiny organizace. Daná činnost by měla navazovat na činnost hlavní. O jejím zavedení by mělo být uvažováno pouze, pokud může dojít k efektivnějšímu využití majetku a zaměstnanců organizace, bez zásahu či omezení hlavní činnosti a jejího poslání.

2.1 Právní úprava PO

2.1.1 Základní právní předpisy

- ***Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů*** (dále jen „zákon č. 250/2000 Sb.“)

Daný předpis upravuje tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů ÚSC a stanovuje pravidla hospodaření s jejich finančními prostředky. Zabývá se také zřizováním nebo zakládáním právnických osob ÚSC a zřizováním PO v oblasti školství svazkem obcí. Upravuje hospodaření dobrovolných svazků obcí a regionálních rad regionů soudržnosti, vymezuje náplň nákladů a výnosů rozpočtů a celkový rozpočtový proces.

O zřízení PO se zákon zmiňuje v § 23 odst. 1 písm. b) a § 27 odst. 10, kdy ukládá ÚSC právo zřídit prostřednictvím zřizovací listiny PO jakožto právnickou osobu zapisovanou do OR. Zákon vymezuje jednotlivé náležitosti zřizovací listiny, způsoby nabytí majetku PO a povinnost zřizovatele zveřejňovat informace o vzniku, zrušení, rozdělení, sloučení nebo splynutí PO v Ústředním věstníku České republiky (dále jen „ČR“). Zákon se rovněž zabývá podrobnější úpravou oblasti finančního hospodaření PO a možnostmi jejího postihu v případě porušení rozpočtové kázně. Upraveny jsou specifické oblasti hospodaření PO: úvěry, půjčky a ručení, nákup na splátky, nakládání s cennými papíry a poskytování darů.

K povinnosti zápisu vzniklé PO do OR zřizovatelem vydalo Ministerstvo financí ČR *sdělení č.j. 124/102515/2000, o lhůtě pro zápis příspěvkových organizací územních samosprávných celků do obchodního rejstříku*.

Přijmy, výši tvorby a hospodaření s fondem kulturních a sociálních potřeb, který je jedním z fondů, jež PO zřizuje, upravuje podrobněji prováděcí *vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů*.

2.1.2 Další právní předpisy upravující vznik, fungování a financování PO

- *Zákon č. 408/2001 Sb., kterým se mění zákon č. 157/2000 Sb., o přechodu některých věcí, práv a závazků z majetku ČR do majetku krajů, ve znění zákona č. 10/200 Sb.* – na základě dřívějších verzí tohoto zákona došlo k přesunu funkce zřizovatele PO ze státu na příslušný kraj.;
- *Zákon č. 129/2000 Sb., o krajích, ve znění pozdějších předpisů* a *zákon č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů* – definují pravomoci orgánů, které se podílejí na rozhodování o financování a fungování PO.;
- *Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě, ve znění pozdějších předpisů* – použití tohoto zákona souvisí s majetkovým hospodařením PO, jelikož se jedná o majetek veřejný. Předpis má zajistit účelné, hospodárné a efektivní využití veřejných prostředků, z nichž byl tento majetek financován.;
- *Vyhláška č. 416/2004 Sb., kterou se provádí zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění zákona č. 309/2002 Sb., zákona č. 320/2002 Sb. a zákona č. 123/2003 Sb.*;
- *Zákon č. 552/1991 Sb., o státní kontrole, ve znění pozdějších předpisů* – upravuje procesní pravidla provádění veřejnoprávní kontroly.

2.1.3 Právní úprava v oblasti majetku a vedení účetnictví

- *Vyhláška č. 52/2008 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem;*
- *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů* – tento zákon ukládá PO, jakožto právnické osobě, vést účetnictví, jelikož je rovněž účetní jednotkou. Od 1. 1. 2011 ukládá nově tento zákon v § 18 odst. 1 vybraným účetním jednotkám povinnost sestavovat kromě rozvahy, výkazu zisku a ztrát a přílohy také přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu vždy, pokud: „k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria uvedená v § 20 odst. 1 písm. a) bodech 1 a 2“. Citovaný odkaz obsahuje 2 ze 3 kritérii pro povinnost ověření účetní závěrky auditorem. Konkrétně se jedná o celkovou hodnotu aktiv přesahující 40 000 000 Kč a roční úhrn čistého obratu přesahující 80 000 000 Kč.;
- *Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky;*
- *Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů (technická vyhláška o účetních záznamech), ve znění pozdějších předpisů* – společně se zákonem o účetnictví udává vybraným účetním jednotkám povinnost předávání účetních záznamů do tzv. „Centrálního systému účetních informací států“, který spravuje Ministerstvo financí ČR. Vyhláška upravuje rozsah účetních jednotek předávajících informace, rozsah, formát a strukturu údajů, četnost a termíny předávání, a také způsob přenosu a zabezpečení záznamů v technické formě.;
- *Vyhláška č. 270/2010 Sb. o inventarizaci majetku a závazků* s účinností od 5. října 2010.;
- *České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky, které vedou účetnictví podle vyhlášky č. 434/2010 Sb.* – od 1. 1. 2010 došlo ke zrušení českých účetních standardů č. 501 – 522 vzhledem k zavedení tzv. účetnictví státu. Tyto standardy využívaly účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 505/2002 Sb. Od 1. 1. 2010 však nově účtují dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Od roku 2010 jsou pro vybrané účetní jednotky v platnosti České účetní standardy č. 701 – 707.

2.1.4 Právní úprava v oblasti daní

- ***Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*** (dále jen „zákon o daních z příjmů“) – § 18 odst. 3 uvádí, že: „U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, členských příspěvků a příjmy z nájemného s výjimkou nájemného z úplatného užívání státního majetku.“. V odst. 4 jsou obsaženy položky, které předmětem daně nejsou: příjmy z jejich poslání, které nepřevyšují vynaložené náklady; příjmy z dotací a příspěvků na provoz; příjmy z úroků z vkladů na běžném účtu a příjmy z úplatných převodů a užívání státního majetku. Podle § 19 odst. 1 písm. ch) podléhají příjmy poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, plynoucí jako odvod části výtěžku loterií a jiných podobných her povolených podle zvláštního právního předpisu, osvobození od daně z příjmů. Pro zmíněné společnosti je významný také § 20 odst. 7, kde je jim udělena možnost snížit základ daně zjištěný podle § 20 odst. 1 a snížený podle § 34 ještě až o 30 %, maximálně však o 1 000 000 Kč, pokud použijí prostředky získané touto úsporou ke krytí nákladů souvisejících s činnostmi, jejichž příjmy nejsou předmětem daně z příjmů, nejpozději do 3 bezprostředně následujících zdaňovacích období. Pokud daných 30 % činí méně než 300 000 Kč, lze odečíst částku 300 000 Kč, maximálně však do výše základu daně.;
- ***Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, ve znění pozdějších předpisů***;
- ***Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů***;
- ***Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů***;
- ***Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů***;
- ***Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů***;
- ***Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů***.

2.1.5 Právní úprava v oblasti školství

- ***Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů*** – tento zákon nahradil zákon č. 564/1990 Sb., o státní správě a samosprávě ve školství, který svou novelou z ledna 2003 zařadil mezi PO předškolní a školská zařízení a školy. Na základě této novely byla obcím a krajům, jež zřídili uvedená zařízení, uložena povinnost zajistit změnu jejich

právní formy od 1. 1. 2003 na PO, aby získaly právní subjektivitu, jež do té doby neměly. Tato povinnost přinesla řadu nových povinností jak samotným obcím a krajům, tak také ředitelům organizací. Ti se nově stali statutárními zástupci organizace a museli se zabývat také zajištěním plynulého provozu i po ekonomické a mzdové stránce. Rovněž také začít vést účetnictví v předepsaném rozsahu.;

- ***Zákon č. 563/2004 Sb., o pedagogických pracovnících a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů;***
- ***Vyhláška č. 505/2006 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách, ve znění pozdějších předpisů;***
- ***Nářízení vlády č. 289/2002 Sb., kterým se stanoví rozsah a způsob poskytování údajů do Informačního systému o platech;***
- ***Zákon č. 300/2008 Sb., o elektronických úkonech a autorizované konverzi dokumentů, ve znění pozdějších předpisů.***

2.1.6 Právní úprava v oblasti odměňování zaměstnanců

- ***Zákon č. 262/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů;***
- ***Nářízení vlády č. 447/2000 Sb., o způsobu usměrňování výše prostředků vynakládaných na platy a na odměny za pracovní pohotovost zaměstnanců odměňovaných podle zákona o platu a odměně za pracovní pohotovost v rozpočtových a v některých dalších organizacích a orgánech;***
- ***Nářízení vlády č. 564/2006 Sb., o platových poměrech zaměstnanců ve veřejných službách a správě.***

V rámci příspěvkových organizací Moravskoslezského kraje jsou zásadními dokumenty krajského úřadu ***Zásady vztahů orgánů kraje k příspěvkovým organizacím, které byly zřízeny krajem nebo byly na kraj převedeny zvláštním zákonem a Metodický pokyn k provedení Zásad.*** Pokyn vymezuje, čím se který odvětvový odbor krajského úřadu v dané oblasti zabývá. Rovněž stanovuje povinnosti ředitelům PO a obsahuje vzory základních písemností a oznámení.

2.2 Účetnictví státu

PO jsou do jisté míry ovlivněny také usnesením vlády ČR č. 561 ze dne 23. května 2007 k vytvoření účetnictví státu (dále jen „usnesení vlády“), v rámci něhož vláda

schvaluje vytvoření účetnictví státu s účinností od 1. ledna 2010. Vybranými složkami, na které se účetnictví státu vztahuje, jsou organizační složky státu, státní PO, státní fondy a také ÚSC, dobrovolné svazky obcí, regionální rady regionů soudržnosti a jimi zřizované PO. Výsledkem by měly být souhrnné údaje za veřejný sektor získané konsolidací jednotlivých konsolidačních celků, jejichž součástí jsou i PO.

Základní principy vzniku účetnictví státu jsou obsaženy v příloze k usnesení vlády. Hlavní tezi účetnictví státu uvádí příloha usnesení vlády takto: „Cílem vytvoření účetnictví státu je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek.“

Cílem zavedení účetnictví státu je zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů za ČR vůči zahraničním institucím, subjektům a investorům. Proto byly při jeho přípravě zohledněny základní mezinárodní pravidla, mezi která patří:

- Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor (IPSAS),
- Mezinárodní účetní standardy podnikatelského sektoru (IAS/IFRS),
- Evropský systém národních a regionálních účtů (ESA 95) pro statistické účely.

Zavedení institutu účetnictví státu s sebou nese především vyšší požadavky na vedení a formu účetnictví, úpravy účetních metod a podmínek inventarizace vybraných účetních jednotek. Transformace účetnictví představuje přechod od rozpočtového vedení účetnictví státní správy a samosprávy na aktuální princip orientující se na náklady a výnosy. V PO se tato novinka neprojevuje tolik jako u jiných subjektů, jelikož aktuální princip již léta využívají. Dochází především ke změnám v obsahu či přejmenování účtů směrné účtové osnovy organizace. Snahou je přiblížit účetnictví PO účetnictví podnikatelských subjektů, což vyžaduje vytvoření některých nových účtů a změnu v účtování některých operací. Stále je však nutno dbát na oddělení evidence hlavní a doplňkové činnosti PO. Na významu tak nabývají podrozvahové účty a kontrola jejich zůstatků na konci účetního období dle vnitropodnikové směrnice. Nováková (2010).

2.3 Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací

Největším specifikem PO je její vazba na rozpočet zřizovatele. Zřizovatel automaticky zahrnuje do svého rozpočtu částku potřebnou na pokrytí finančních potřeb PO souvisejících s provozem její hlavní činnosti. Na provozu PO se podílí především formou tzv. „příspěvku nebo dotace na provoz“. Rozpočet zřizovatele také zprostředkovává vztah PO k rozpočtům

jiných organizací a institucí ovlivňujících především její příjmovou stránku (státní rozpočet, Regionální rada regionu soudržnosti a Národní fond).

Sama PO hospodaří na základě vlastního rozpočtu, který musí být sestaven jako vyrovnaný a obsahovat veškeré náklady a výnosy související s hlavní činností organizace. § 28 odst. 10 zákona č. 250/2000 Sb. uvádí, že: „Vztah rozpočtu příspěvkové organizace k rozpočtu zřizovatele lze během roku změnit v neprospěch PO jen ze závažných, objektivně působících příčin.“ Toto ustanovení dává PO určitou jistotu v rozhodování a plánování využití daného objemu prostředků.

Okruh zdrojů peněžních prostředků, se kterými PO hospodaří, vymezuje přesněji § 28 odst. 1 a 2 zákona č. 250/2000 Sb. následovně: „PO hospodaří s peněžními prostředky získanými vlastní činností a s peněžními prostředky přijatými z rozpočtu svého zřizovatele. Dále hospodaří s prostředky svých fondů, s peněžitými dary od fyzických a právnických osob, včetně peněžních prostředků poskytnutých z Národního fondu a ze zahraničí. Dále hospodaří s dotací na úhradu provozních výdajů, které jsou nebo mají být kryty z rozpočtu Evropské unie, včetně stanoveného podílu státního rozpočtu na financování těchto výdajů; s dotací na úhradu provozních výdajů podle mezinárodních smluv, na základě kterých jsou ČR svěřeny peněžní prostředky z finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru, z finančního mechanismu Norska a programu švýcarsko-české spolupráce.“ Především u zdrojů ze zahraničí je nutno sledovat jejich včasné využití na stanovený účel. V případě, že k tomu nedojde, je nutné provést finanční vypořádání se státním rozpočtem v roce, kdy došlo ke splnění účelu poskytnuté dotace.

Vazba na zřizovatele se u PO projevuje i u doplňkové činnosti, jejíž okruh a rozsah zřizovatel stanovuje ve zřizovací listině PO. Doplňkovou činnost je nutno sledovat odděleně od hlavní, aby bylo možné rozlišit, ke které činnosti se jaké náklady a výnosy vztahují, jakého výsledku hospodaření která činnost dosáhla a zda je hlavní činností opravdu dosahován účel, za kterým byla PO zřízena. Zisk vytvořený doplňkovou činností může PO využít jen ve prospěch hlavní činnosti. Jiné využití vyžaduje povolení zřizovatele.

Z důvodů uvedených v § 28 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb. může zřizovatel uložit PO odvod volných peněžních prostředků do svého rozpočtu. Zákon uvádí následující důvody: „Jestliže: její plánované výnosy překračují její plánované náklady, a to jako závazný ukazatel rozpočtu; její investiční zdroje jsou větší, než je jejich potřeba užití podle rozhodnutí zřizovatele; nebo porušila rozpočtovou kázeň.“

Dle § 28 odst. 8 zákona č. 250/2000: „Za porušení rozpočtové kázně uloží zřizovatel PO odvod do svého rozpočtu ve výši neoprávněně použitých prostředků.“ Nejpozději tak může učinit do 1 roku ode dne zjištění porušení kázně, maximálně však do 3 let ode dne, kdy k porušení došlo. V souvislosti s uloženým odvodem může PO požádat o snížení nebo prominutí odvodu z důvodu zamezení tvrdosti.

Za porušení rozpočtové kázně je považováno, když PO:

- použije finanční prostředky z rozpočtu zřizovatele na jiný účel,
- převede do svého peněžního fondu více prostředků, než dovoluje zákon nebo rozhodnutí zřizovatele,
- použije prostředky peněžního fondu na jiný než zákonem stanovený účel,
- použije provozní prostředky na účel, pro který měly být použity prostředky peněžního fondu,
- překročí stanovený nebo přípustný objem prostředků na platy, aniž by toto překročení do 31. prosince daného roku pokryla z fondu odměn.

2.3.1 Majetek PO

Dlouhodobý vztah PO a zřizovatele je patrný především v oblasti majetku. Zřizovatel svěřuje zřízené PO majetek, který ji umožňuje zajistit veřejně prospěšný účel jejího zřízení. PO majetek svěřený k užívání spravuje a hospodáří s ním společně s majetkem, který získala sama v průběhu své existence. Svěřený majetek zůstává ve vlastnictví zřizovatele, PO má však právo jej účetně odepisovat, odpisy zahrnout do nákladů organizace a zároveň je využít jako zdroj svého investičního fondu, který je zdrojem financování jejich dalších investičních potřeb. Svěřený majetek je nutno evidovat odděleně od majetku vlastního. V rámci zřizovací listiny zřizovatel vyjmenovává majetek svěřený k užívání a rovněž uvádí podrobnosti a možnosti nakládání s ním. PO musí být poskytnuta veškerá majetková práva, která jí umožní tento majetek plně využít k plnění hlavního cíle.

PO je oprávněna nabývat majetek jen na základě vůle zřizovatele. K těmto účelům jsou součástí jejího rozpočtu také náklady na pořízení a provoz majetku obce (kraje) užívaného PO k zajištění činností dle zřizovací listiny. PO nabývá majetek pro svého zřizovatele, který k tomuto ve vymezených případech musí vydat předchozí písemný souhlas.

Dle § 27 odst. 5 zákona č. 250/2000 Sb. může PO nabýt majetek do svého vlastnictví pouze pro stanovený výkon činnosti, a to jen „bezúplatným převodem od svého zřizovatele, darem s předchozím písemným souhlasem zřizovatele, děděním po předchozím písemném

souhlasu zřizovatele nebo jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele“. Zákon dále uvádí, že v případě majetku, který je pro ni trvale nepotřebný, ale byl nabyt bezúplatným převodem od zřizovatele, jej musí přednostně nabídnout bezúplatně zřizovateli. Pouze v případě písemného odmítnutí zřizovatele tento majetek přijmou, jej může PO převést do vlastnictví jiné osoby, avšak opět pouze na základě písemného souhlasu zřizovatele a jím stanovených podmínek.

Při nakládání s majetkem musí PO postupovat velmi obezřetně. Opatrnost je na místě především u majetku zřizovatele, který je jí pouze předán k hospodaření. PO nelze svěřit práva k majetku zřizovatele, která je oprávněn vykonávat pouze zřizovatel. Jedná se především o případy nájemních smluv a smluv o výpůjčce k danému majetku. Tyto smlouvy může PO uzavírat pouze na základě předchozího souhlasu zřizovatele, který by měl kontrolovat, zda je daný majetek maximálně využíván k dosažení účelu hlavní činnosti PO. Následný pronájem, případně výpůjčku, majetku může zřizovatel povolit pouze u té části, kterou již nelze využít v hlavní činnosti PO. Podobně by mělo být postupováno také při rozhodování o využití majetku v doplňkové činnosti PO.

Ve zřizovací listině musí být pečlivě vymezeny podmínky využití pro jednotlivé skupiny majetku. Zákon č. 250/2000 Sb. nerozděluje majetek do skupin, ale vyjadřuje se k němu souhrnně. V praxi je vhodné upravit podmínky nakládání s majetkem samostatně pro jednotlivé složky oběžného majetku, dlouhodobý majetek pořízovaný z investičních zdrojů a drobný dlouhodobý majetek pořízovaný z nákladů. Ze strany zřizovatele je jednou z nejdůležitějších věcí určení, který majetek zůstane v jeho vlastnictví a bude předán PO pouze k hospodaření, a který se stane vlastnictvím samotné PO.

Majetkové vztahy mezi zřizovatelem PO (ÚSC) a samotnou PO vznikají u nemovitého majetku těmito způsoby – viz Schneiderová (2010, str. 170 – 185):

- smlouva o výpůjčce,
- nájemní smlouva,
- předání k hospodaření,
- bezúplatný převod,
- darování,
- dědění,
- jiný způsob.

Při nabytí dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku se postupuje obdobně.

Smlouva o výpůjčce mezi zřizovatelem a PO

Právní úprava je uvedena v § 659 – 662 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“). Tato smlouva se využívá především u malých PO s malým počtem zaměstnanců, které nevykonávají doplňkovou činnost. Majetek zůstává ve vlastnictví zřizovatele, který jej eviduje ve své rozvaze a účtuje o něm. PO jej zachycuje v podrozvahové evidenci. Jedná se o bezúplatný převod majetku, jež nedává vznik povinnosti zřizovatele k poskytování příspěvku na provoz a odpisy majetku. PO rovněž nevzniká vůči zřizovateli povinnost zasílání odvodů z odpisů. Ve smlouvě musí být specifikováno, jaké opravy je povinna provádět PO a jaké zřizovatel. Drobné opravy a údržba jsou daňovým nákladem PO, u případného technického zhodnocení lze vést jen odpisy účetní. Samotné financování technického zhodnocení ze zdrojů PO a jeho zachycení v účetnictví PO je nutno doložit povolením zřizovatele. Pokud nemá PO dostatek zdrojů, musí zřizovatel poskytnout prostředky do investičního fondu PO nebo povolit převod zdrojů do tohoto fondu z fondu rezervního.

Nájemní smlouva mezi zřizovatelem a PO

Právní úprava této smlouvy je zachycena v § 663 – 723 občanského zákoníku a v zákoně č. 116/1990 Sb., o nájmu a podnájmu nebytových prostor, ve znění pozdějších předpisů. Majetek rovněž zůstává ve vlastnictví zřizovatele, který jej vede v rozvaze. PO jej zachycuje v podrozvahové evidenci.

Jedná se o úplatný způsob získání možnosti užívání majetku. Nájemné by mělo být stanoveno na úrovni obvyklé ceny. Při platbě nájemného může docházet k tzv. „dvousměrnému toku finančních prostředků“, kdy zřizovatel poskytuje PO příspěvek a PO pak z tohoto příspěvku nájemné platí zpět zřizovateli.

Dle rozsahu smlouvy provádí opravy a údržbu PO, pro niž jsou tyto položky daňově uznatelným nákladem, společně se zaplaceným nájemným. Po získání souhlasu zřizovatele je PO oprávněna provádět technické zhodnocení na tomto majetku hrazené z vlastních zdrojů. Technické zhodnocení poté může PO evidovat ve svém majetku a uplatňovat u něj účetní i daňové odpisy. Daňové odpisy technického zhodnocení budou daňově účinné, pokud bylo pořízeno ze zdrojů PO a účetně evidováno. V případě ukončení nájmu je nutné provést vypořádání technického zhodnocení.

Předání majetku k hospodaření PO

Majetek, kterého se tento postup týká, bývá vymezen ve zřizovací listině PO. K předání dochází na základě předávacího protokolu. Majetek zůstává ve vlastnictví

zřizovatele, který jej vede pouze v podrozvahové evidenci. V rozvaze majetek uvádí PO, která ho také odpisuje. V rámci PO je vhodné tento majetek evidovat analyticky odděleně od majetku, který má ve svém vlastnictví. Vztah PO k majetku se projeví také v evidenci katastru nemovitostí, díky čemuž se v případě konkurzního řízení stává majetek předmětem majetkové podstaty PO. Ke zpeněžení majetku tak může dojít i bez souhlasu zřizovatele, jakožto vlastníka.

Veškeré opravy a technické zhodnocení provádí pouze PO. Tyto náklady jsou u PO daňově uznatelné. Daňové odpisy technického zhodnocení jsou uznatelné, pokud bylo provedeno ze zdrojů PO a účetně evidováno.

Odpisy staveb jsou kryty ze zřizovatelova příspěvku na provoz. Pokud by byly zdroje investičního fondu PO z odpisů vyšší než její investiční potřeba, mohl by zřizovatel nařídit odvod z odpisů do svého rozpočtu dle zákona č. 250/2000 Sb.

Bezúplatný převod majetku od zřizovatele

K převodu dochází na základě smlouvy o bezúplatném převodu. Převodem dochází ke změně vlastníka, kterou je třeba zachytit v evidenci katastru nemovitostí. Po předání je majetek ve vlastnictví PO, která jej jako jediná také eviduje a odepisuje. Majetek musí být evidován analyticky odděleně od majetku PO svěřeného.

Veškeré opravy a údržbu provádí PO, pro kterou jsou tyto náklady daňově uznatelné. Technické zhodnocení provádí PO na základě vlastního rozhodnutí. Pokud jej účetně eviduje a je hrazeno ze zdrojů PO, jsou jeho daňové odpisy rovněž daňově uznatelné. Daňové odpisy samotného bezúplatně převedeného majetku jsou pro PO od roku 2007 daňově neuznatelné.

Odpisy staveb jsou kryty z příspěvku na provoz od zřizovatele. Pokud jsou zdroje investičního fondu PO z odpisů vyšší než investiční potřeba, může i v tomto případě zřizovatel dle zákona č. 250/2000 Sb. nařídit odvod z odpisů do svého rozpočtu.

Darování s předchozím písemným souhlasem zřizovatele

Podmínka písemného souhlasu zřizovatele je zákonem stanovena, aby PO nepřijímaly dary, které by mohly v budoucnu představovat problémy, jelikož mohou být příjemci jakéhokoliv daru. Informace o darech jsou pro zřizovatele důležité také při posuzování požadavků na podporu PO.

Předání probíhá na základě darovací smlouvy upravené v § 628 – 630 občanského zákoníku. Po předání se majetek stává majetkem PO, která jej jako jediná eviduje a odepisuje. V rámci analytické evidence by jej měla odlišit od majetku svěřeného zřizovatelem. Změnu vlastníka je nutné také provést v evidenci příslušného katastru nemovitostí.

V případě oprav, údržby, technického zhodnocení a daňové uznatelnosti odpisů platí stejná úprava jako u bezúplatného převodu majetku (viz výše).

Rovněž postavení zřizovatele v oblasti financování a peněžních převodů je stejné jako u bezúplatného převodu majetku a předání majetku k hospodaření.

Podle § 39b odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb. není nutný předběžný písemný souhlas pro každý právní úkon pouze v případě peněžitého daru, který není účelově určen. V těchto případech může zřizovatel vydat jeden společný předchozí souhlas pro více takovýchto právních úkonů. I zde však platí nutnost existence předchozího souhlasu před samotným právním úkonem, jinak by byl považován za neplatný.

Nabytí vlastnictví děděním

Aby mohla PO získat majetek z dědického řízení, potřebuje předchozí písemný souhlas zřizovatele. Souhlas je nutno získat v době řádné lhůty v rámci dědického řízení. Právní forma PO nezakládá důvod k prodloužení této lhůty.

Jiný způsob nabytí vlastnictví na základě rozhodnutí zřizovatele

V případě, kdy zřizovatel nestanoví způsob nabytí vlastnictví, získává PO majetek pro svého zřizovatele.

Potřebu předchozího písemného souhlasu zřizovatele při nabytí majetku pro zřizovatele je možno omezit ve zřizovací listině PO např. výší pořizovací ceny majetku. PO i zřizovatel se tak vyhnou zdoluhavému procesu schvalování, který není u levnějšího majetku nezbytný. Pokud by nebylo nastaveno žádné omezení, PO by potřebovala předchozí písemný souhlas zřizovatele k pořízení veškerého dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku. Aby mohl zřizovatel vydat písemný souhlas, musí nejdříve zhodnotit oprávněnost požadavku na pořízení, schválit odpisový plán a dotace na pořízení dlouhodobého majetku. Zřizovatel zvažuje také tvorbu a použití investičního fondu PO. Samotný souhlas nakonec může být vydán až na základě usnesení rady zřizovatele. Z popsané procedury je patrné, že by u nevýznamných položek docházelo ke zbytečnému zatěžování orgánů zřizovatele a prodlužování doby jejich pořízení.

Předchozí písemný souhlas zřizovatele je nezbytný také, pokud chce PO:

- přijmout úvěr nebo půjčku nebo půjčku poskytnout (netýká se půjček zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb),
- pořídit majetek na splátky nebo formou leasingu prostřednictvím smlouvy o nájmu s právem koupě, nebo

- přijmout cenný papír jako protihodnotu za pohledávky.

Z daňového hlediska je dlouhodobý hmotný majetek nabytý darováním nebo bezúplatným převodem od zřizovatele vyloučen z odepisování podle § 27 zákona o daních z příjmů. Pokud by došlo k prodeji majetku od zřizovatele, byly by pro PO odpisy daňově uznatelné do výše pořizovací ceny snížené o dotace na pořízení. Prodeji se dává přednost především u majetku, který má být využíván v doplňkové činnosti PO, která častěji dosahuje zisku než činnost hlavní. Daňově uznatelné odpisy by tak snížily zdaňovaný výsledek hospodaření doplňkové činnosti PO.

2.3.2 Hospodaření fondů PO

Finančním hospodařením PO se zabývá § 28 a následující zákona č. 250/2000 Sb. Kontrolu hospodaření PO je oprávněn provádět její zřizovatel, který rozhoduje o mnoha procesech v organizaci.

PO vytváří 4 zákonem stanovené peněžní fondy: rezervní, investiční, fond odměn a fond kulturních a sociálních potřeb. Pokud tyto fondy vykazují na konci roku zůstatky, převádějí se do roku následujícího.

Rezervní fond PO

Je tvořen po skončení roku ze zlepšeného výsledku hospodaření dle schválení jeho výše zřizovatelem a po stanoveném převodu do fondu odměn. Zlepšený výsledek hospodaření vzniká, pokud dosažené výnosy společně s přijatým provozním příspěvkem převyšují provozní náklady PO. Kromě zlepšeného výsledku hospodaření mohou být zdrojem rezervního fondu také peněžní dary a převedené prostředky na úhradu provozních výdajů.

Pokud PO nespotřebuje dotace na úhradu provozních výdajů plynoucích z rozpočtu Evropské Unie nebo dle mezinárodních smluv do konce kalendářního roku, převádí je PO do rezervního fondu, kde slouží jako zdroj v následujících letech. Tyto prostředky však mohou být určeny pouze na stanovený účel a musí být sledovány odděleně od ostatních prostředků rezervního fondu. V případě nevyužití prostředků na stanovený účel podléhají v roce splnění účelu, k němuž byla dotace poskytnuta, vypořádání se státním rozpočtem.

Prostředky rezervního fondu může PO čerpat k rozvoji své činnosti, časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady, úhradě uložených sankcí za porušení rozpočtové kázně nebo úhradě ztráty za předchozí léta. Se souhlasem zřizovatele může část prostředků využít také k posílení investičního fondu organizace.

Investiční fond

Fond je určen k financování investičních výdajů organizace, úhradě investičních úvěrů a půjček, odvodu do rozpočtu zřizovatele nebo posílení zdrojů na opravy a údržbu majetku (tyto se převádějí do výnosů PO).

Dle § 31 zákona č. 250/2000 Sb. lze fond naplňovat z následujících zdrojů:

- odpisy z hmotného a nehmotného dlouhodobého majetku,
- investiční dotace z rozpočtu zřizovatele,
- investiční příspěvky ze státních fondů,
- výnosy z prodeje svěřeného dlouhodobého hmotného majetku dle rozhodnutí zřizovatele,
- dary a příspěvky k investičním účelům od jiných subjektů,
- výnosy z prodeje majetku PO,
- převody z rezervního fondu dle rozhodnutí zřizovatele.

Fond odměn

Je vytvářen ze zlepšeného výsledku hospodaření PO na základě rozhodnutí zřizovatele. Ročně může být tvořen nejvýše do 80 % zlepšeného výsledku hospodaření a zároveň max. do 80 % stanoveného nebo přípustného objemu prostředků na platy. Prostředky fondu jsou určeny na odměny zaměstnancům nebo k úhradě případného překročení prostředků na platy.

Fond kulturních a sociálních potřeb

§ 33 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb. uvádí, že: „Fond kulturních a sociálních potřeb je tvořen základním přidělem na vrub nákladů PO z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy a náhrady platů, popřípadě na mzdy a náhrady mzdy a odměny za pracovní pohotovost, na odměny a ostatní plnění za vykonanou práci.“ Prostředky fondu jsou doplňovány zálohově z roční plánované výše schváleného rozpočtu. V rámci účetní závěrky pak dochází k vyúčtování skutečného základního přidělu. Kromě schváleného rozpočtu jsou příjmy, výše tvorby a hospodaření fondu ovlivňováno také vyhláškou Ministerstva financí č. 114/2002 Sb.

2.3.3 Zpětná vazba PO vůči zřizovateli

PO školského typu musí pro svého zřizovatele pravidelně sestavovat několik výkazů:

- finanční plán,
- odpisový plán,
- čtvrtletní uzávěrku,
- rozbor hospodaření,
- výroční zprávu o činnosti.

Nejrozsáhlejším dokumentem je Rozbor hospodaření. PO jej sestavuje po uplynutí daného kalendářního roku dle předem stanovené struktury. Dokument obsahuje podrobné informace o finančním hospodaření organizace. Informace o plnění účelu hlavní činnosti organizace jsou obsaženy spíše ve výroční zprávě, do které bývají často zahrnovány některé údaje právě z Rozboru hospodaření.

Povinnou strukturu Rozboru hospodaření stanovuje každoročně zřizovatel PO, většinou se skládá z 10 hlavních částí:

- Základní údaje o organizaci (včetně informací o přepočteném počtu pracovníků);
- Rozbor hospodaření;
- Vyhodnocení čerpání účelových prostředků z dotací státního rozpočtu (zahrnuje i rozpis mzdových nákladů, zaměstnanců, průměrné platy a dotace z rozpočtu zřizovatele);
- Peněžní fondy, jejich krytí a zapojení v hospodaření v daném roce;
- Závodní stravování zaměstnanců organizace;
- Péče o spravovaný majetek, investiční činnost, údržba a opravy majetku;
- Stav pohledávek a závazků;
- Výsledky kontrol (soupis veškerých kontrol prováděných v PO za daný rok);
- Zpráva o činnosti PO v oblasti poskytování informací podle zákona č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, ve znění pozdějších předpisů na daný rok;
- Tabulková část (obsahuje 14 předepsaných tabulek).

Nejobsáhlejší částí je Rozbor hospodaření. Zaměřuje se na oblast výnosů, kde se hodnotí závazné ukazatele, ostatní poskytnuté dotace, rozbor příjmů z vlastní činnosti a jiné a doplňkové zdroje. Dále pak oblast nákladů, doplňková činnost a výsledek hospodaření. Veškeré ukazatele a položky bývají vyčísleny na jednotlivá střediska organizace. Součástí rozboru výsledku hospodaření bývá i návrh jeho rozdělení mezi fond odměn a rezervní fond organizace.

3. VNITROPODNIKOVÉ ÚČETNICTVÍ V ÚČETNÍ JEDNOTCE

Veškeré účetní systémy a následné výkazy se odvíjí od potřeb uživatelů, kterým jsou určeny. Rozdíl se projevují především v odlišném pohledu na potřebný rozsah zobrazených informací, míru jejich vypovídací schopnosti, přesnosti a formu v jaké mají být poskytovány. Důležité je také časové hledisko, především okamžik, ke kterému jsou informace zjišťovány, zda jsou odhadovány předem, zjišťovány k určitému okamžiku, či posuzovány zpětně a také délka zachyceného období.

V praxi lze rozlišit tři základní *skupiny uživatelů* účetních a podnikových informací:

- externí uživatele,
- interní uživatele,
- stát.

Jednotlivé skupiny se odlišují požadavky na ocenění a strukturu základních položek a ukazatelů účetnictví, kterými jsou zejména: aktiva, pasiva, náklady, výnosy, příjmy, výdaje, zisk podniku, vlastní kapitál a závazky.

Typickými zástupci *externích uživatelů* účetních informací jsou: obchodní partneři, konkurence, potenciální investoři a média. Tito uživatelé požadují, aby vykazované údaje o společnosti byly dostatečně průkazné, úplné a umožňovali srovnání s podobnými společnostmi za sledované období.

Interní uživatelé jsou zastoupeni především řídicími pracovníky, kteří vyžadují podrobné informace o výkonnosti společnosti, umožňující provádění dílčích analýz efektivnosti využití investovaných prostředků a celého výrobního procesu. Důležitá je především „čerstvost“ a reálnost informací zjištěných za skutečné hospodářské období. Získané informace jsou důležitým zdrojem pro zjištění odchylek mezi předem stanovenými hodnotami zachycenými v plánech a rozpočtech a jejich skutečnou hodnotou dosaženou v reálném čase. Usnadňují tak další plánování a umožňují lépe odhalit úzká místa a změny, které je potřeba provést pro zefektivnění celkové činnosti podniku.

Posledním zástupcem uživatelů účetních informací je *stát* reprezentovaný státními orgány. V ČR je účetnictví regulováno řadou právních předpisů, které je nutno dodržovat a zahrnout do zvoleného podnikového systému oceňování a vykazování. Nejvyšší nároky jsou ze strany státu kladeny na oblast informací nutných pro řádné plnění daňových povinností společnosti.

Od výše uvedených skupin uživatelů se v ČR odvíjí tři základní typy využívaných účetních systémů:

- pro externí uživatele tzv. *finanční účetnictví*,
- pro interní uživatele tzv. *manažerské účetnictví*, které lze dále členit na nákladové a manažerské v užším slova smyslu, a
- pro potřeby státu tzv. *daňové účetnictví*, případně daňová evidence.

Samotné vnitropodnikové účetnictví slouží jako prostředek pro podrobnější zachycení účetních informací ve zvoleném účetním systému, na který plynule navazuje.

Následující text bude věnován především účetnictví manažerskému, které zachycuje rovněž informace pro potřeby daňové i externích uživatelů, avšak vzhledem k potřebám interních uživatelů je daleko podrobnější a využívá právě systémů účetnictví vnitropodnikového.

3.1 Manažerské účetnictví

Označení pochází z pojetí účetnictví v anglosaské oblasti. Vychází z manažerského pojetí nákladů, které je odlišené od pojetí účetního, kdy náklady a výnosy rovněž využívá pro vyjádření ušlého prospěchu nebo naopak uspořených nákladů. Pracuje s údaji účetnictví finančního i nákladového, rovněž využívá kalkulací, statistik, rozpočtů a operativní evidence.

V rámci manažerského účetnictví je problematika oceňování řešena spíše na základě pohledu do budoucna než na základě historických cen, které upřednostňuje účetnictví finanční. Oproti finančnímu účetnictví se lze také setkat s celou řadou odlišností ve vykazování, jelikož se jedná o dobrovolný systém informací, kdy o obsahové náplni rozhoduje vedení společnosti dle svých potřeb. Často tak lze najít např. vykazování majetku pořízeného formou finančního leasingu v rámci rozvahy, který se běžně dle českých právních předpisů do rozvahy nezahrnuje a vykazuje se v podrozvahové evidenci. Stejskalová (2006).

Manažerské účetnictví představuje systém účetních informací pro hodnotové řízení organizace, v rámci něhož lze odlišit dva samostatné subsystémy, které uvádí Fibírová (2007):

- *nákladové účetnictví*, které je historicky starší a poskytuje informace pro řízení procesu, o jehož parametrech již bylo rozhodnuto. Zajišťuje operativní řízení procesu v návaznosti na řízení taktické.
- *manažerské účetnictví*, které poskytuje informace pro taktické a strategické rozhodování o variantách budoucího vývoje podnikatelského procesu.

3.1.1 Nákladové účetnictví

Nákladové účetnictví je prostředkem vnitropodnikového operativního řízení, které spojuje náklady s výkony. Je úzce propojeno s vnitropodnikovou činností v oblasti tvorby a užívání kalkulací, rozpočtů, provádění kontroly a zajištění hmotné stránky hospodářských procesů. Úkolem nákladového účetnictví je řízení nákladů dle vstupních údajů, kdy je již známo co, jak, pro koho a za jakou cenu bude produkováno tak, aby došlo k propojení s operativním řízením peněžních toků.

3.1.2 Manažerské účetnictví

Manažerské účetnictví nabízí vedení společnosti možnost jak získat informace z prostředí společnosti potřebné pro další rozhodování. Umožňuje zachytit nejen vztahy k externímu okolí, ale i vztahy mezi jednotlivými útvary společnosti a také průběh a výsledky jednotlivých procesů. Většinu těchto informací je schopné poskytnout s minimálním zpožděním, což přispívá ke správnému posouzení situace a včasné reakci vedení. Svým rozsahem dokáže poskytnout informace potřebné pro řízení výkonové, odpovědnostní i procesní.

Aby však byl zvolený rozsah dostačující, je nutno při tvorbě jeho struktury vycházet z těchto faktorů:

- charakter činnosti společnosti,
- její velikost a historický vývoj,
- pozice na trhu a konkurenční prostředí.

V běžné praxi společností, často pak také u neziskových organizací, je nejvíce využíván systém útvarově-odpovědnostního řízení nebo také řízení procesního. Stejskalová (2006).

3.2 Vnitropodnikové účetnictví

S pojmem vnitropodnikové účetnictví se lze setkat v právních předpisech upravujících účetnictví finanční. Od roku 2004 je vymezeno v Českých účetních standardech pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Samotným vnitropodnikovým účetnictvím se zabývá pouze článek 2.5 Českého účetního standardu pro podnikatele č. 001 Účty a zásady účtování na účtech, kde je vymezeno následovně: „formu, organizaci a zaměření vnitropodnikového účetnictví určí účetní jednotka sama, přitom musí zabezpečit pro potřeby finančního účetnictví průkazné podklady:

- o stavu a změně stavu zásoba vytvořených vlastní činností,
- pro vyjádření aktivace vlastních výkonů,
- pro ocenění zásob a ostatních výkonů vytvořených vlastní činností.“

Standard také uvádí možné varianty organizace systému vnitropodnikového účetnictví, kdy jsou rozlišeny 3 typy:

- tzv. **jednookruhové**, které je organizováno formou analytických účtů finančního účetnictví, s využitím účtů Vnitropodnikové náklady a Vnitropodnikové výnosy řazené do skupin 59 a 69;
- tzv. **dvouokruhové**, které využívá samostatný účetní okruh s účty zvolenými v účtových třídách 8 a 9. Celou strukturu účtů tříd 8 a 9, jejich obsahovou náplň, rozdělení do účtových tříd, skupin a syntetických účtů si určuje sama účetní jednotka. Účetní jednotka také zvolí účetní období, pokud bude takovéto kratší než kalendářní rok.
- **kombinované**, které využívá obou výše uvedených přístupů.

Pro zajištění návaznosti mezi účetnictvím finančním a dvouokruhovým vnitropodnikovým účetnictvím musí účetní jednotka zavést tzv. spojovací účty v rámci tříd 8 a 9, případně jejich funkci nahradit technickým zpracováním dat. Veškeré využívané účty v rámci vnitropodnikového účetnictví musí účetní jednotka zahrnout do svého účtového rozvrhu.

Nelze říci, který přístup je nejlepší, posouzení vhodnosti je vždy individuální. V současnosti je však dvouokruhový systém vnitropodnikového účetnictví využívající samostatný účetní okruh uplatňován podstatně méně.

Při volbě vhodného přístupu vnitropodnikového účetnictví je nutno zvážit řadu faktorů. Mezi hlavní patří rozdělení, která střediska budou mít charakter výkonový a která pouze nákladový. U výkonových středisek je vhodnější zvolit dvouokruhový účetní systém, jelikož je potřeba sledovat účty nákladů, výnosů, aktiv i pasiv. Naopak u nákladových středisek často postačí jednookruhový účetní systém, který umožňuje dostatečně zachytit účty nákladů a výnosů.

Hlavní důvodem pro zavedení vnitropodnikového účetnictví je potřeba získání podrobnějších informací, které jsou potřebné pro:

- řízení nákladů a výnosů za podnik jako celek, za jednotlivá střediska a také procesy probíhající ve společnosti;
- vyhodnocování hospodárnosti a efektivnosti jednotlivých činností společnosti;

- vyhodnocování efektivnosti a hospodárnosti činnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů;
- finanční účetnictví a také externí uživatele. Jedná se především o přehled prostředků vázaných v nedokončené a hotové výrobě, zachycení skutečných nákladů z prodaných výrobků, výši a důvody časového rozlišení a informace o aktivovaných výkonech uvnitř podniku.

Informace vnitropodnikového účetnictví jsou využívány v předběžných i výsledných kalkulacích a také rozpočtech, které následně přiřazují úkoly jednotlivým střediskům. Hanušová (1999).

3.2.1 Jednookruhové účetnictví

Dle Čechové (2011, str. 31) jednookruhové účetnictví: „zajišťuje evidenci nákladů, výnosů, aktiv, závazků atd. pro externí i interní uživatele. Je založeno na principu finančního účetnictví doplněného o tzv. spojovací účty, pomocí nichž se vyjadřují vzájemné vztahy či přesuny jednotlivých položek mezi středisky.“

Jednookruhová účetní soustava uspořádává účty tak, aby informace o skutečných vlastních nákladech poskytovaly podle jednotlivých druhů výkonů. Takto získané informace se dále využívají pro výpočty průměrných skutečných nákladů na jednotku produkce ve výsledné kalkulaci a dále se porovnávají s předem stanovenými náklady na jednotku stanovenými v předběžné kalkulaci výkonu.

V účetní soustavě dochází k plynulému zaznamenávání informací dle aktuální reality. Z účtů je tak bezprostředně možné získat informace o tom:

- k jakým změnám dochází ve struktuře aktiv,
- kolik nákladů je vázáno v rozpracované výrobě a v hotových výrobcích,
- jakého hospodářského výsledku je dosaženo.

Běžné účetní operace jsou rozčleněny na jednotlivá střediska a zachycovány na účty finančního účetnictví. Pro zachycení vztahů mezi středisky uvnitř podniku se využívá tzv. **převodových účtů**. U podnikatelských subjektů jsou pro tyto účely využívány převodové účty 59. a 69., u neziskových organizací spíše účet vnitřního zúčtování 395. Význam mají při zjišťování vnitropodnikových výsledků hospodaření útvarů. Využívají se také při rozúčtování nákladů tzv. nevýrobních středisek, které jsou hrazeny z výnosů hlavní činnosti ve výši stanovené rozpočtem. Na výsledek hospodaření za podnik jako celek však vliv nemají a do jeho výpočtu se nezahrnují, jejich vzájemné saldo je k rozvahovému dni nulové.

Tento způsob organizace účetního systému je vhodný především pro malé až středně velké společnosti s jednodušší organizační strukturou. U velkých společností by mohla být jednookruhová účetní soustava příliš komplikovaná a nepřehledná vlivem velkého počtu analytických účtů.

3.2.2 Dvouokruhové účetnictví

Dvouokruhová účetní soustava využívá dvou relativně samostatných účetních okruhů, z nichž okruh určený pro vnitřní řízení poskytuje podrobné informace o chodu společnosti, a proto je chápán jako důvěrný a tyto informace jsou předmětem utajení před externími uživateli. Vedle prvního okruhu, představujícího klasické finanční účetnictví, které poskytuje základní informace pro externí uživatele a jehož výsledkem je především sestavení povinných výkazů finančního účetnictví, je zaveden okruh druhý, který je svým zaměřením na jednotlivá vnitropodniková střediska zdrojem informací o vztazích a strukturách uvnitř společnosti. Hanušová (1999).

První okruh se vyznačuje následujícími vlastnostmi:

- poskytuje celkový souhrn informací o aktivech, pasivech, nákladech a výnosech společnosti,
- obsahuje informace o externích vztazích,
- umožňuje sledovat tvorbu hospodářského výsledku,
- při účtování o nákladech se využívá především jejich druhového členění.

Druhý okruh poskytuje informace podrobnější, a to především:

- údaje o stavech na skladech výrobků dle jednotlivých stupňů rozpracovanosti,
- informace o podílu nevýrobních středisek na výrobě,
- informace pro sestavení výsledných kalkulací jednotlivých výkonů a jejich porovnání s rozpočty,
- podklady pro běžnou kontrolu nákladů,
- údaje pro řízení efektivního hospodaření po linii podnikových útvarů a rozpočtů nákladů a výnosů,
- informace pro krátkodobé a dlouhodobé rozhodování a strategické plánování.

V okruhu finančního účetnictví je o nákladech a výnosech účtováno klasickým způsobem na účtech třídy 5 a 6. V rámci druhého okruhu jsou naopak využívány

podrozvahové účty třídy 8 a 9, které jsou vytvářeny speciálně pro potřeby vedení vnitropodnikového účetnictví. Oba okruhy jsou navzájem propojeny prostřednictvím spojovacích účtů a zvláštních účtů rozdílů. V praxi jsou položky nákladů a výnosů zaúčtovány dvakrát – jednou v účetnictví finančním a poté převedeny prostřednictvím spojovacích účtů do okruhu vnitropodnikového účetnictví.

Spojovací účty slouží pro přímé převody informací mezi oběma účetními okruhy. Využívají se u hospodářských transakcí, které jsou zobrazovány v obou účetních okruzích. Jedná se především o položky nákladů, výnosů, časové rozlišení, zásoby a aktivaci. Jsou vytvářeny v rámci třídy 8 a 9 a od ostatních účtů se liší svým tzv. zrcadlovým otočením účtování, což znamená, že se např. u spojovacího účtu k nákladům účtuje přírůstek nákladů v kladné částce na stranu Dal (dále jen „D“), nikoliv Má dáti (dále jen „MD“) jako ve finančním účetnictví. Spojovací účty nejsou zobrazeny ve výkazu zisku a ztrát ani v rozvaze, jelikož k rozvahovému dni musí mít nulový zůstatek. Informace o jejich stavu jsou určeny pouze pro interní uživatele a jednotlivá nákladová střediska.

Účty rozdílů se využívají, pokud vzniká rozdíl mezi odlišným zachycením v obou účetních okruzích, především u majetku, závazků a zisku. Zvyšují informovanost vedení společnosti, jelikož odhalují příčiny vzniku daných rozdílů mezi účetními okruhy.

3.2.3 Kombinované účetnictví

V praxi se lze velmi často setkat s kombinací jednookruhové a dvouokruhové účetní soustavy, kdy společnost vede klasické finanční účetnictví a druhý účetní okruh využívá pouze pro určitou vymezenou oblast ekonomických činností. Landa (2006).

3.3 Typy výrobního procesu

Při volbě vhodného účetního systému je typ výrobního procesu ve společnosti jedním z hlavních rozhodujících faktorů. Správné nastavení účetního systému usnadňuje celkové řízení nákladů, oceňování a kontrolu uvnitř podnikových útvarů.

O typu výroby rozhoduje dle Fibírové (2007) několik znaků:

- typy jednotlivých výkonů,
- charakter výrobního procesu a jeho členitost,
- existence nedokončené výroby a polotovarů,
- sdruženost výroby.

Výkony organizace (výrobky či služby) lze základně dělit na **homogenní** a **nehomogenní**, někdy také označované jako heterogenní. V případě homogenní produkce není třeba rozdělovat informace dle jednotlivých výkonů, jelikož lze usuzovat, že všechny položky nákladů, výnosů a rozvahových položek souvisí s touto hlavní produkcí. U nehomogenní produkce je však takovéto dělení nezbytné. Důležité je rozlišit náklady a výnosy přímo přiřaditelné ke konkrétním výkonům a ostatní, které jsou pro více výkonů společné. Společné náklady a výnosy by však měly být zachyceny tak, aby je bylo později možné k jednotlivým výkonům přiřadit.

Při identifikaci výkonů organizace lze vycházet i z jejich celkového objemu, kdy je v praxi rozlišována výroba zakázková (kusová nebo malosériová) a hromadná (nebo také velkosériová). **Zakázková výroba** se vyznačuje menším rozsahem produkce, která je kvalitativně odlišná a nese určitá specifika dle individuálních požadavků odběratele. Pro **hromadnou výrobu** je typický velký objem stejných a neměnných výkonů po delší časové období. Vyhodnocení výkonů probíhá až po ukončení určitého časového období. Přejedod mezi výše zmíněnými typy výrob představuje výroba sériová, která je typická určitými kvalitativními specifiky a bývá vyráběna v předem stanoveném objemu, avšak není vázána na časové období, ale konkrétní množství výkonů (tzv. velikost série).

Z pohledu členitosti výrobního procesu je nutno rozlišit, zda se jedná o výrobu nečlenitou či členitou. **Nečlenitou výrobu** představuje technologicky uzavřený výrobní proces, který není nutno dělit na dílčí fáze. Oproti tomu **členitá výroba** se vyznačuje právě svým rozdělením na jednotlivé fáze nebo výrobní stupně, ve kterých dochází v daných obdobích k různé produkci objemu výkonů.

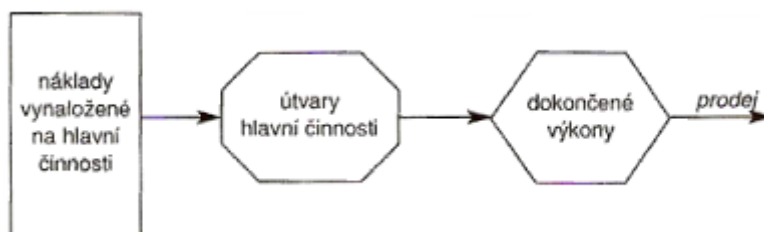
Mnoho problémů s sebou nese **nedokončená výroba** ve vztahu k hodnotovému řízení společnosti. Ideální situací je, pokud nedokončená výroba vůbec nevzniká a veškeré výkony jsou v průběhu celého výrobního procesu dokončené. Složitější je situace, kdy vzniká tzv. stabilní nedokončená výroba, tzn., že se její stav v průběhu jednotlivých období příliš nemění, jelikož je její výše ovlivňována především kapacitou výrobního zařízení. Nejproblematictější je případ, kdy vzniká tzv. kolísající nedokončená výroba, s čímž se praxe nejčastěji setkává ve stavebních a strojírenských oborech.

O **sdužené výrobě** lze hovořit, pokud z určité kombinace vložených zdrojů vznikají alespoň dva výrobky v určitém vzájemném poměru, přičemž existuje jen omezená možnost ovlivnění vztahů mezi těmito výrobky. Tento typ výroby je typický především u chemických výrob nebo finančních služeb. Pokud výroba nenese výše uvedené znaky výroby sdužené,

jedná se o výrobu nesdruženou, v rámci které jsou rozlišovány 4 metody zachycování a kalkulace nákladů výkonů: základní, fázová, stupňová a zakázková.

3.3.1 Základní metoda

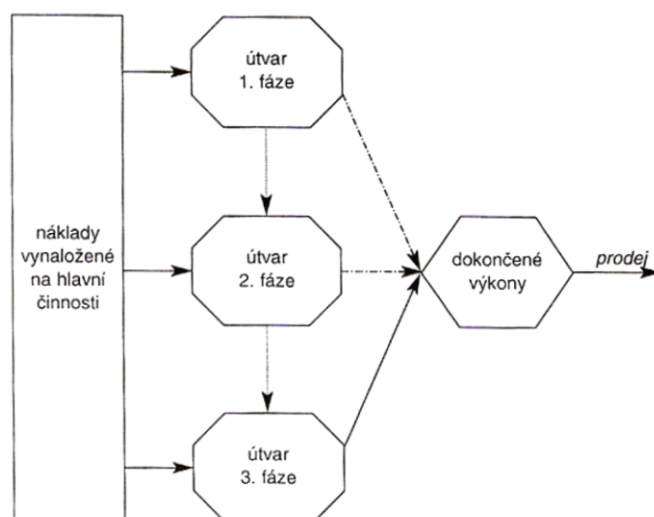
Nejčastěji v případě hromadné výroby, kdy je výrobní proces nepřetržitý a uzavřený. Útvary hlavní činnosti v tomto případě zajišťují kompletní provedení celého výkonu. Náklady útvaru hlavní činnosti se v nákladovém účetnictví člení dle kalkulace na náklady přímé a nepřímé a dále na jednicové a režijní, případně v kombinaci na variabilní a fixní. Náklady a výnosy ostatních útvarů, které mají přímou vazbu na výkony prováděné útvary hlavní činnosti, se na hlavní činnost převádí formou interních nákladů a výnosů. Výkony útvarů se oceňují na úrovni předem stanovených nákladů a u finálních výkonů se zjišťují odchylky mezi skutečnými a předem stanovenými náklady. Výsledná kalkulace se v tomto modelu vypočítá prostým dělením celkových skutečně vynaložených nákladů na dokončené výkony a jejich objemem.



Obr. 3.3.1.1 – Základní metoda, Fibírová (2007, str. 247)

3.3.2 Fázová metoda

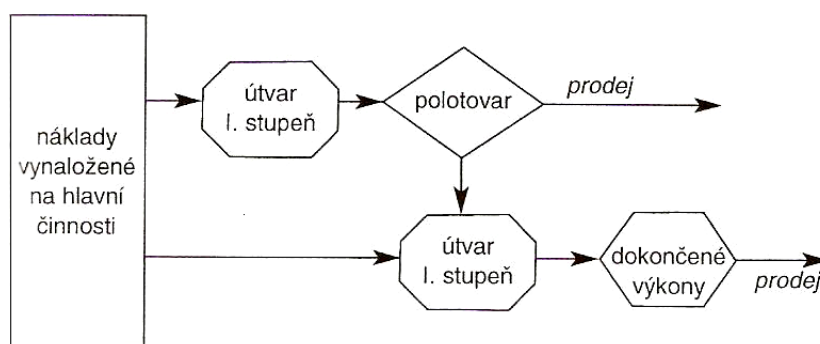
Na výrobě jednoho výkonu se v rámci této metody podílí několik různých útvarů. Výrobní proces je rozdělen do několika postupně navazujících fází. Každá fáze představuje odlišný druh relativně ukončené činnosti, často prováděné i na odlišném místě. Náklady na hlavní činnost se sledují v rámci samostatných fází. Náklady a výnosy ostatních útvarů jsou sledovány podobně jako u základní metody a část přímo vázaná na hlavní činnost je převáděna opět prostřednictvím interních nákladů a výnosů. Výkony předávané mezi fázemi nejsou v této metodě předmětem hodnotového zobrazení a je nutno pečlivě vést jejich evidenci. Nedokončená výroba a také kontrola hospodárnosti se zjišťuje za jednotlivé fáze. Výsledná kalkulace je poté zjištěna jako podíl skutečně vynaložených nákladů a objemu výkonů za jednotlivé fáze. Naopak položky kalkulace se zobrazují v průřezu jednotlivých fází, nikoliv souhrnně za jednotlivé fáze.



Obr. 3.3.2.1 – Fázová metoda – Fibírová (2007, str. 251)

3.3.3 Stupňová metoda

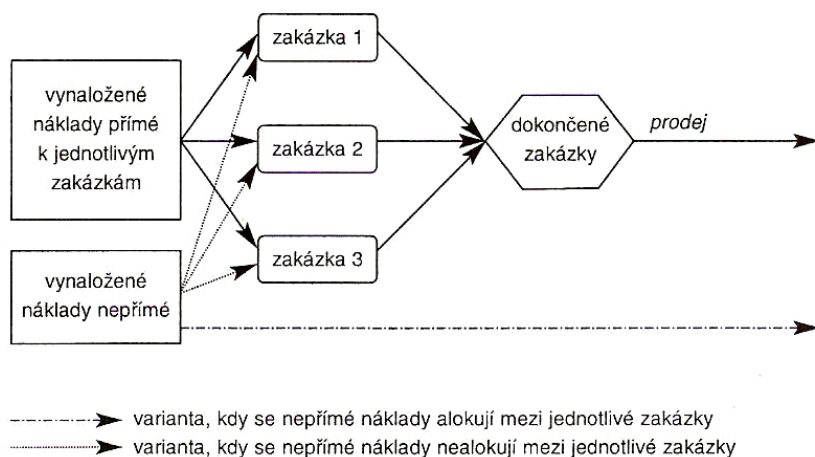
Na rozdíl od metody fázové je výrobní proces koncipován do několika stupňů, jejichž výstupem je polotovár, který se dále zpracovává v dalších stupních a střediscích podniku, nebo již může být prodán odběratelům. Náklady hlavní činnosti jsou sledovány dle jednotlivých stupňů a kalkulačních položek. Další zpracování polotovarů stupňů předešlých se promítne do nákladů navazujících středisek dle stupně výrobního procesu. Dokončené výkony se dle počtu ukončených výrobních stupňů převádějí na sklady polotovarů či hotových výrobků. V rámci jednotlivých stupňů výroby může vznikat také nedokončená výroba, která se zjišťuje intervalově na základě evidence nebo provedené inventury. Předmětem kalkulací jsou kromě hotových výrobků také polotovary, jelikož představují samostatnou kalkulační položku navazujících výrobních stupňů.



Obr. 3.3.3.1 – Stupňová metoda – Fibírová (2007, str. 257)

3.3.4 Zakázková metoda

Tato metoda se využívá, pokud jsou výkony přizpůsobeny individuálním požadavkům odběratelů. Zakázky mívají charakter jedinečných neopakovaných výkonů nebo různě nakomponovaných opakovaně prováděných výkonů, pro které je potřeba znát konkrétní náklady. Náklady na hlavní činnost jsou sledovány a vyhodnocovány dle jednotlivých zakázek. Přímé náklady jsou k zakázkám přiřazovány ihned v okamžiku vzniku, nepřímé náklady jsou kumulovány na účtech režijních nákladů a jejich následná alokace mezi zakázky podléhá rozhodnutí společnosti. V zakázkové metodě má větší význam výkonově orientované účetnictví než odpovědnostně orientované, proto bývají přímé náklady zachyceny na účtech nedokončené výroby a nikoliv na nákladové účty útvarů. Výsledné kalkulace nejsou zjišťovány v pravidelných časových intervalech, ale často po skončení zakázky nebo průběžně při realizaci, pokud se jedná o dlouhodobější zakázku.



Obr. 3.3.4.1 – Zakázková metoda – Fibířová (2007, str. 262)

3.3.5 Sdružená metoda

V rámci sdružené výroby vznikají tzv. sdružené výkony, které se dělí na hlavní výkony, vedlejší výkony a odpad. Za hlavní jsou považovány výkony, které jsou hlavním cílem sdruženého procesu výroby. Jako vedlejší jsou pak označovány výkony, které nejsou hlavním cílem, ale nutně při výrobě vznikají. Odpad pak představuje výkon, který není účelem výroby, ale nelze jeho vzniku v rámci výrobního procesu zabránit. Často bývá prodáván či dále zpracováván. Jeho hodnota je však minimální v porovnání s výkony hlavními a vedlejšími. V rámci tohoto výrobního procesu vznikají náklady společné všem uvedeným výkonům, které jsou označovány jako tzv. sdružené.

Vzhledem ke složitosti výrobního procesu je problematická rovněž alokace sdružených nákladů. Alokované sdružené náklady nejsou pro svou nepřesnost vhodným

kritériem pro rozhodování o rozsahu produkce a celkové hospodárnosti. Neposkytují totiž informaci o tom, jak je daný výkon nákladový, ale spíše jakou část nákladů by měl uhradit. Jsou však důvody, pro něž je alokace těchto nákladů důležitá:

- ocenění zásob vlastní výroby ve finančním účetnictví,
- ocenění výkonů pro vnitropodnikové ceny v rámci hodnotového řízení organizace,
- obhajoba prodejní ceny na částečně monopolizovaném trhu.

Sdružené náklady hlavních výkonů bývají alokovány buďto na základě využití hodnotových rozvrhových základů, kterými jsou prodejní ceny, tržby nebo příspěvek k tržbám, nebo vychází z rozvrhových základů naturálních.

Sdružené náklady vedlejších výkonů mohou být stanoveny dvěma způsoby:

- rozčítací způsob, který využívá podobných metod jako hlavní produkt, nebo
- odčítací způsob, který považuje výnosy z prodeje vedlejších výkonů za snížení nákladů vynaložených na hlavní výkony.

3.4 Vnitropodniková střediska

Za oblast finanční a investiční je nejčastěji odpovědné vedení společnosti, naopak zhodnocení zdrojů v rámci hlavní výdělečné činnosti se projevuje jako výsledek činností všech vnitropodnikových útvarů. Cílem vedení a manažerského účetnictví je zajistit dostatečný zdroj informací právě pro hodnotové řízení v hlavní činnosti.

V rámci zajištění potřebných informací nákladového účetnictví se postupem času vyvinuly dva systémy, které jsou vzájemně úzce propojeny:

- účetnictví pro řízení po linii výkonů (tzv. výkonově orientované účetnictví),
- účetnictví pro řízení po linii odpovědnosti (tzv. odpovědnostně orientované účetnictví).

3.4.1 Výkonově orientované účetnictví

Vytváří podmínky pro systematické zjišťování skutečně vynaložených nákladů v členění na jednotlivé výkony (ale také na pomocné a obslužné činnosti). Při účetním zachycení nákladů dochází k jejich rozčlenění dle typu výkonu a položek v kalkulačním vzorci. Získané informace umožňují vytvářet předběžné i výsledné kalkulace a usnadňují tak vedení rozhodování o objemu a struktuře produkováných výkonů.

Daný účetní systém je nezbytný při oceňování aktiv na úrovni skutečných nákladů, která se využívá při hodnocení rentability jednotlivých výkonů, kdy dochází ke srovnání skutečně vynaložených nákladů a výnosů z prodeje vztahujících se ke konkrétnímu výkonu.

Při uplatnění tohoto přístupu řízení se nejvíce pracuje s evidenčními účty a kalkulacemi vlastních nebo úplných vlastních nákladů výroby či výkonu.

3.4.2 Odpovědnostně orientované účetnictví

Primárně se zaměřuje na zodpovězení otázky, který vnitropodnikový útvar je odpovědný za vznik konkrétního nákladu. Hlavním cílem tohoto přístupu je zajistit informace o výkonnosti jednotlivých vnitropodnikových útvarů a jejich přínosu k celkovým vyprodukovaným výsledkům. Základním nástrojem pro členění nákladů je zúčtování druhotných výkonů mezi útvary na úrovni plánovaných nákladů, nikoliv skutečných jak je tomu u výkonově orientovaného účetnictví. Aby bylo možné tento systém účetnictví kvalitně využívat, je nutno vytvořit vhodnou organizační a ekonomickou strukturu podniku vycházející ze snahy o dosažení hlavního manažerského cíle.

Při realizaci odpovědnostního přístupu je třeba nejdříve stanovit úkoly a vrcholové cíle společnosti, dále pak zavést systém následných kontrol a nakonec získané informace vhodně analyzovat a vyhodnotit. Vedení společnosti zde má dobrou možnost působit na řídicí pracovníky v oblasti motivace při plnění stanovených cílů. Současně je důležitým rozhodnutím zvolení vhodné míry decentralizace řízení. Jelikož je základním rysem tohoto přístupu osobní odpovědnost, při zjištění nesrovnalostí či odchylek je vždy vhodné probrat je se zainteresovanými pracovníky, případně vyvodit důsledky z jejich nevhodně uplatněného přístupu.

Zvolený systém účetnictví musí nejlépe vyhovovat cílům strategického, taktického a operativního řízení společnosti, její vnitřní organizační struktuře, hierarchii delegovaných pravomocí a odpovědnosti vnitropodnikových útvarů. Cílem je, aby daný systém poskytoval detailní informace o příčinách vzniku nákladů a jejich vztahů k dosaženým výkonům v rámci celé struktury podnikatelské činnosti v rozdělení na jednotlivé výkony, útvary, činnosti a vnitropodnikové procesy. Mělo by být také možno zjistit, kdo je zodpovědný za vynaložení a vývoj nákladů a jaké jsou vzájemné vztahy v rámci útvarů. Často bývá využívána kombinace jednotlivých přístupů, jejíž vhodné vytvoření však není jednoduché, jelikož každý přístup je specifický a v některých oblastech využívá jiných pohledů. Problémy nastávají především při

odlišnosti útvaru, který je odpovědný za vznik nákladu a útvaru, kde náklad skutečně vznikl. Je tak na konkrétní účetní jednotce, aby se rozhodla podle svých priorit a potřeb.

3.4.3 Organizační struktura společnosti

Horizontální vazby organizační struktury se odvíjí především od toho, zda společnost zvolí předmětné uspořádání, kdy výrobní proces probíhá v jednom z útvarů, který minimálně spolupracuje s útvary ostatními, nebo uspořádání technologické vycházející ze spolupráce mezi specializovanými útvary, v rámci kterých probíhají jednotlivé dílčí procesy.

Vertikální vazby jsou závislé na míře decentralizace pravomocí a odpovědnosti uvnitř společnosti. U *centralizovaného přístupu* se na řízení společnosti podílí pouze vrcholové vedení, útvary nižších úrovní řízení zajišťují jen jakousi „výkonnou“ funkci, jejímž cílem je plnění zadaných úkolů. Kontrola probíhá v krátkých časových intervalech a je zpravidla zaměřena na zjišťování odchylek. Naopak u *decentralizovaného přístupu* je pravomoc a odpovědnost v řízení přenesena na podřízené útvary. Samotné vedení společnosti stanovuje jen tzv. rámcové podmínky. V rámci řízení se na tyto nižší útvary působí spíše pomocí nástrojů nepřímého řízení. Předpokládá se iniciativní přístup vedoucích pracovníků decentralizovaných útvarů, kteří mají rozhodovací a výkonnou pravomoc, která je však vykoupena tomu úměrnou mírou odpovědnosti za zvolená rozhodnutí. U tohoto přístupu je kontrola zaměřena na hodnocení výsledků v delším období. Významnější bývá srovnání dosažených výkonů navzájem s ostatními středisky nebo s konkurencí, než s plánem.

V organizační struktuře lze rozlišit dle povahy činnosti 4 základní typy středisek: hlavní, servisní, správní a speciální.

Střediska hlavní činnosti – jsou základem výrobního procesu a bezprostředně se podílejí na tvorbě finálních výkonů. Zabezpečují výrobní proces od stádia ukončení výzkumu až po samotný prodej. Svou činností nejvíce přispívají k tvorbě podnikového zisku.

Servisní střediska – poskytují služby ostatním podnikovým útvarům a zajišťují plynulost výrobního procesu. Jejich hlavním cílem je zajišťovat interní služby za nižší náklady, než by přineslo zapojení externích dodavatelů. Vyznačují se vysokou specializací a pohotovostí. V případě volných kapacit své služby poskytují také externím zákazníkům. Nejčastěji se jedná o dopravní střediska, údržbu apod. U malých společností nebývají z ekonomických důvodů zřizovány a jsou nahrazeny právě externími dodavateli.

Správní střediska – řadí se zde vrcholové vedení společnosti a útvary řízení nižších organizačních jednotek. Výkony těchto středisek nejsou zpravidla přiřaditelné ke konkrétním

výkonům. Výše vynaložených nákladů na tyto střediska je v kompetenci vlastníků společnosti a jejich výše bývá hodnocena podle celkové finanční stability a pozice společnosti. Počet těchto středisek bývá výrazně menší než počet středisek výrobních. Velmi častá jsou především tzv. zúčtovací střediska zajišťující účetně-technické operace, která se objevují téměř v každé společnosti. V rámci nich lze nalézt:

- *středisko financování* – zachycuje náklady finanční povahy;
- *středisko neutrální* – zaměřuje se na mimořádné náklady a výnosy, které se týkají podniku jako celku;
- *středisko prodeje* – zachycuje náklady a výnosy související s prodanými výkony. Nabízí se zde několik způsobů sledování informací, od činností v podniku až pod jednotlivé odběratele, což poskytuje podrobný přehled o efektivnosti konkrétních výkonů;
- *zúčtovací středisko správní režie* – bývá využíváno jako souhrnné středisko pro správní režii, pokud se v podniku využívá správních středisek více. Plní funkci rozúčtování správní režie na jednotlivé výkony a příslušných výnosů na jednotlivá správní střediska.

Speciální střediska – vznikají zpravidla ve velkých společnostech, kde zajišťují sociální služby pro zaměstnance. Jedná se především o střediska zabývající se vzděláváním, vztahy na pracovišti, školením zaměstnanců apod. Hodnocení jejich činnosti je značně specifické. Svou činností přispívají k efektivnějšímu využívání zdrojů společnosti, posilují její dobré jméno a celkovou vstřícnost a ochotu zaměstnanců.

3.4.4 Ekonomická struktura společnosti

Ekonomická struktura navazuje na organizační strukturu společnosti, kterou doplňuje o tzv. **odpovědnostní střediska**, které představují hodnotové nástroje odpovědnostního řízení. Ekonomická struktura nemusí být totožná s organizační, jelikož vychází z delegované pravomoci a odpovědnosti v rámci ucelených podnikových činností. Odpovědnostní střediska mohou zahrnovat pracovníky z více útvarů, mohou být také společně s jinými odpovědnostními středisky součástí jednoho útvaru nebo být tvořeny pouze jedním odpovědným zaměstnancem.

Dle rozsahu pravomoci a odpovědnosti bývá v rámci ekonomické struktury podniku nejčastěji rozlišováno 6 základních typů odpovědnostních středisek: nákladové, výnosové, výdajové, ziskové, rentabilní a investiční.

Nákladové středisko – jeho zaměstnanci mohou ovlivnit jen výši vymezených nákladů vznikajících v důsledku jeho činnosti, případně také rozhodovat o objemu produkováných výkonů. Středisko není odpovědné za výši externích výnosů podniku ani míry využití podnikových aktiv. Při hodnocení tohoto střediska se porovnává skutečná výše nákladů s předem stanovenými hodnotami a analyzují se vzniklé odchylky.

Výnosové středisko – toto středisko může ovlivňovat výši svých externích výnosů, nemůže však nijak zasahovat do výše nákladů souvisejících s daným výkonem. Nemůže rovněž stanovovat prodejní ceny výkonů. Jeho pravomoc se projevuje jen při jednání se zákazníky a ovlivňování objemu a struktury finálních výkonů. Nejčastěji se jedná o regionální pobočky společnosti zaměřené na prodej koncovým zákazníkům. V praxi se stává, že tyto střediska více podporují prodej výkonů přinášejících vyšší tržby, což sebou však může nést nízké marže, které nedostatečně přispívají na úhradu fixních nákladů a tvorbu zisku. V rámci kontroly je tak vhodné směřovat tato střediska k maximalizaci marže z prodeje, nikoliv maximalizaci výnosů.

Výdajové středisko – činnost střediska zpravidla nepřináší prospěch v současnosti, ale podílí se na rozvoji budoucího potenciálu společnosti. Nejčastěji se jedná o střediska vzdělání, výzkumu a vývoje apod. Stejně jako nákladová střediska mohou ovlivňovat jen vymezené náklady vznikající při jejich činnosti. Hodnocení však probíhá posouzením věcného prospěchu z vykonávané činnosti.

Ziskové středisko – má pravomoc ovlivnit jak výši nákladů, tak externích výnosů souvisejících s prováděnou činností. Vstupuje do kontaktu s odběrateli i dodavateli a může tak ovlivňovat výši nákladů, výnosů i zisku. Středisko však nemá pravomoc rozhodovat o využití aktiv podniku. Aby své pravomoci mohlo využít, musí pod něj spadat celý podnikatelský proces od rozhodnutí o objemu a struktuře produkce až po její prodej. Často je tak nadřazené několika nákladovým a výnosovým střediskům.

Rentabilní středisko – jedná se o jistou modifikaci střediska ziskového, které má navíc vymezeny položky čistého pracovního kapitálu, jejichž výši má pravomoc ovlivňovat. Toto opatření neumožní klasickému ziskovému středisku navyšovat zisk na úkor prodlužování doby splatnosti či poskytování slev, které by se jinak v nákladech ziskového střediska neprojevilo, ale ovlivnilo by výši pohledávek, závazků a zásob, za které není klasické ziskové středisko odpovědné.

Investiční středisko – představuje nejvyšší úroveň ekonomické struktury. Jsou mu delegovány pravomoci a odpovědnosti vrcholového vedení společnosti v oblasti investičního rozhodování. Pro svou specifickou náplň činnosti se vyskytují pouze u velkých společnostech.

3.5 Podnikové náklady

Cílem společnosti je neustálá snaha o hospodárné vynakládání nákladů v poměru k vyprodukovanému množství a struktuře výkonů. Podnik se proto snaží o maximální úsporu nákladů (jejich vynakládání v minimální nezbytné výši) a zároveň o dosažení jejich maximální výtěžnosti, což představuje dosažení maximálního objemu finálních výkonů při vynaložení stejných nákladů na určité časové období. Aby bylo možné náklady včas ovlivňovat a správně řídit, je v rámci společnosti nutné jejich vhodné rozlišení a členění umožňující zpracování potřebných analýz a srovnání.

Ve finančním účetnictví zobrazují náklady skutečně spotřebované, peněžní ocenění ekonomické zdroje. Svým charakterem mohou tyto náklady ovlivňovat současný hospodářský výsledek jako uplatněný náklad, pokud jsou hrazeny z výnosů z prodeje daného období, nebo se stát součástí ocenění aktiv přinášejících prospěch v budoucích obdobích, pokud byly vynaloženy na zvýšení hodnoty daných aktiv.

V nákladovém účetnictví představují náklady hodnotové vyjádření vynaložených ekonomických zdrojů v rámci uskutečňování podnikatelské činnosti. Smyslem vynakládání těchto ekonomických zdrojů je hlavně dosažení jejich zhodnocení. Při členění vynaložených nákladů je věnována pozornost jejich vazbě k tvorbě výkonů a zajišťování činností konkrétních útvarů.

Základní členění nákladů je na ***nákladové druhy*** vycházející z povahy činnosti, na kterou jsou vynakládány. Mezi nejpoužívanější patří náklady na spotřebu materiálu, mzdy, odpisy, úroky, služby od externích subjektů apod. Rozlišení nákladů podle jejich druhů lze pozorovat v každé společnosti a patří k základnímu členění nákladů ve směrných účtových osnovách a účetních výkazech. Tyto náklady se vyznačují svou prvotností v účetním zobrazení, externím původem a jednoduchostí z pohledu dalšího členění. Druhovému členění je vhodné pro základní kontrolu úplnosti účetních informací, neposkytuje však informace o příčinách vynaložení nákladů.

Dalším členěním nákladů je ***členění účelové***, které sleduje vynakládání nákladů v souvislosti s vazbou na proces tvorby výkonů. Náklady jsou zde rozlišovány na náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení. ***Technologické náklady*** jsou vyvolány technologií využívanou při tvorbě výkonů (spotřeba materiálu, energie, odpisy zařízení aj.). Oproti nim jsou ***náklady na obsluhu a řízení*** vynakládány s účelem vytvoření, zajištění a udržení plynulého průběhu produkčních činností (mzdy řídicích pracovníků, administrativní náklady, provoz budov apod.). Technologické náklady jsou transformovány do konkrétních

výkonů, k jejich zvýšení tak dochází rozšířením produkce nebo lepším využitím výrobní kapacity. Naopak náklady na obsluhu a řízení jsou na struktuře objemu výkonů relativně nezávislé. Pokud dojde ke zvýšení podílu nákladů na obsluhu a řízení, mělo by být dosaženo lepšího využití podnikových zdrojů.

Uvnitř společnosti je velmi důležité a využívané dělení nákladů na jednicové a režijní, které představuje podrobnější dělení nákladů na technologické a na obsluhu a řízení. Náklady na obsluhu a řízení mají vždy povahu nákladů režijní. U technologických nákladů je situace poněkud komplikovanější, jelikož v sobě zahrnují jak náklady jednicové, tak režijní. Pro určení jednicových technologických nákladů jsou využívány stanovené normy spotřeby ekonomických zdrojů vyjádřené v naturálních jednotkách. **Jednicové náklady** se vyznačují příčinným vztahem k danému výkonu a jsou vstupním údajem pro kalkulace jednicového nákladu jednotky takového výkonu, které představují základní nástroj řízení hospodárnosti jednicových nákladů. Naopak **náklady režijní** nelze vztáhnout ke konkrétní jednotce výkonu. Vyjadřují společné (tzv. komplexní) náklady několika skupin výkonů či útvarů. Patří mezi ně režie výrobní, zásobovací, správní a odbytová. Pro řízení jejich hospodárnosti jsou využívány rozpočty režijních nákladů jednotlivých útvarů.

Z hlediska přiřaditelnosti nákladů konkrétnímu výkonu se rozlišují náklady přímé a nepřímé. **Přímé náklady** lze s jistotou přiřadit ke konkrétnímu výkonu, jelikož s ním souvisejí. Oproti nim se **náklady nepřímé** vztahují k několika výkonům či útvarům najednou, jelikož zajišťují podmínky pro více druhů výkonů, činnost více útvarů nebo vyšších stupňů řízení. Ke konkrétním výkonům se tyto náklady alokují pomocí metod přiřazování nákladů. Rozlišení nákladů na přímé a nepřímé je nezbytné pro sestavení kalkulací, proto je také ovlivněno tak, aby mělo pro kalkulace dostatečnou vypovídací schopnost.

Posledním, avšak jedním z nejdůležitějších členění nákladů z hlediska řízení je členění na náklady variabilní a fixní. Výše **variabilních nákladů** se odvíjí přímo od objemu výkonů. Naopak **fixní náklady** zajišťují určitou velikost výrobní kapacity a podmínky pro zhotovení výkonů, jsou vynakládány jednorázově po uplynutí určitého období. Uplatnění nachází toto členění v kalkulacích i rozpočtech, kdy poskytuje vyšší vypovídací schopnost než pouhé členění na náklady přímé a nepřímé či jednicové a režijní. V kratším období je vyšší podíl fixních nákladů, v delším období je tomu naopak, jelikož se objem a struktura aktiv přizpůsobuje dlouhodobému vývoji objemu produkční činnosti a lineární časové odpisy dlouhodobých aktiv dostávají charakter nákladů variabilních.

Z ekonomického pohledu řízení se nabízí ještě jedno členění nákladů, a to na:

- **celkové náklady** – zobrazují celkovou výši nákladů, které je potřeba vynaložit na vyprodukování určitého objemu výkonů;
- **průměrné náklady** – jsou vyjádřeny na jednotku výkonu, a to podílem celkových nákladů a daného objemu výkonů. Představují vhodný ukazatel míry využití vynaložených zdrojů;
- **přírůstkové náklady** – ukazují jaký přírůstek/úbytek celkových nákladů vyvolá změna objemu výkonů v určitém rozmezí.

3.6 Rozpočty

Rozpočetnictví je nástrojem manažerského účetnictví, které má velmi úzký vztah k plánování společnosti. Při sestavování rozpočtu se vychází z podnikových plánů, které stanovují cílové hodnotové veličiny (náklady, výnosy, příjmy, výdaje, aktiva, závazky a zisk), kterých chce podnik dosáhnout. V rámci rozpočtu jsou cílové úkoly hodnotově vyjádřeny ve vztahu ke konkrétním podnikovým útvarům a činnostem. Rozpočet je vždy vztažen k určitému budoucímu časovému období, pro které stanovuje ukazatele vyjádřené v peněžních jednotkách. Pro kvalitně sestavený rozpočet jsou obrovskou výhodou léta zkušeností z oblasti koordinace vnitropodnikových činností, aby byl zajištěn jejich ekonomicky hospodárný průběh. Nezbytné jsou informace o očekávaném vývoji situace na trhu odbytu, trhu výrobní faktorů a také trhu finančním z pohledu obchodně-platebních podmínek. Jeho základním cílem je sladit záměry jednotlivých úrovní vnitropodnikového řízení.

V rámci podniku je sestavován tzv. **podnikový rozpočet** za podnik jako celek a dále několik dílčích rozpočtů na úrovni jednotlivých vnitropodnikových útvarů či úrovní řízení. Podnikový rozpočet vyjadřuje celkový očekávaný budoucí hospodářský výsledek podniku. Reprezentuje spojení všech dílčích rozpočtů v jeden nadřazený, vycházející ze strategických plánů podniku, který je tvořen rozpočtovou výsledkovou, rozpočtovou rozvahou a rozpočtem peněžních příjmů a výdajů.

Kromě funkce plánovací a koordinační by měl sestavený rozpočet také sloužit jako motivace pro vedoucí pracovníky, kteří by se měli aktivně podílet již na jeho tvorbě. Především pro zpětnou vazbu a rozhodování v dalších časových obdobích je důležitá jeho funkce kontroly skutečného vývoje a měření výkonnosti jednotlivých útvarů. Aby tyto funkce plnil, neměl by být sestavován pouze jako formální rozpis finančních ukazatelů podniku na nižší úrovni řízení. Měla by být zachována možnost reakce na měnící se tržní podmínky a ovlivnitelnosti stanovených úkolů vedoucími pracovníky nižších úrovní řízení.

Za krátkodobé jsou považovány rozpočty sestavené na jedno účetní období, které jsou zpravidla děleny na 12 měsíců, případně 13 čtyřtýdenních období, kde je však odlišná délka kalendářního měsíce a měsíce v rozpočtu. Rozpočty bývají sestavovány také průběžně, kdy je roční rozpočet rozdělen do prvních 3 měsíců a následně 3 dalších čtvrtletí roku. V tomto případě bývají čtvrtletní rozpočty sestavovány až v průběhu roku (tzv. klouzavé rozpočtování), což ovšem umožňuje reagovat na aktuální situaci na trhu a uvnitř podniku. Při provádění kontroly a hodnocení výsledku činností je rozhodující kalendářní měsíc, případně čtyřtýdenní období.

Sestavování rozpočtové výsledovky prochází dle Fibírové (2007) následujícími etapami:

- vymezení rozpočtové politiky podniku a vývoje jeho činnosti,
- vymezení faktorů omezujících výkonnost podniku (výrobní kapacita, kvalifikace zaměstnanců apod.),
- příprava rozpočtu výnosů z prodeje,
- stanovení základní struktury rozpočtu nákladů v rozpočtové výsledovce,
- průběh první etapy přípravy střediskových rozpočtů,
- projednávání návrhů střediskových rozpočtů v rámci vyšších stupňů řízení,
- koordinace a přepracování střediskových rozpočtů a jejich přijetí,
- sestavení a schválení podnikového rozpočtu a konečné schválení rozpočtů střediskových.

Při **sestavování rozpočtu** se postupuje zpravidla seshora dolů, tzv. top-down, kdy se touto cestou předávají pravidla pro sestavení rozpočtu a základní informace o požadovaných směrech vývoje společnosti. Naopak cestou tzv. bottom-up, tedy zespoda nahoru, dochází k samotné přípravě rozpočtu, cestou top-down je pak samotný rozpočet schvalován. Celkově se tak jedná o kombinaci centralizovaného a decentralizovaného způsobu řízení.

S ohledem na rozsah vstupních informací je důležité zvolit, zda bude sestavován rozpočet přírůstkový nebo tzv. od nuly.

Přírůstkový rozpočet – je sestavován v návaznosti na rozpočet minulého období, který se upravuje o změny v plánovaném objemu produkce. Při tomto přístupu se pracuje se skutečnými výsledky předchozího rozpočtového období, které jsou často procentně upravovány.

Rozpočet od nuly – vychází naopak z plánovaných aktivit a aktuálních tržních i výrobních podmínek. Nedochází tak k pouhé úpravě starších údajů, ale k novému zhodnocení celkové situace v souvislosti s plánovanými činnostmi. Výsledkem by měl být hospodárnější

rozpočet, který přesněji zachycuje skutečné prostředí než v případě rozpočtu přírůstkového. Nevýhodou je však pracnost a náročnost jeho sestavení.

Kontrolu dodržení rozpočtu střediska je možno provádět pomocí jednoho z tří typů rozpočtů: pevného, variantně přepočteného nebo lineárně přepočteného.

Pevný rozpočet – je typický svou neměnností. Porovnání se provádí mezi skutečnými náklady střediska a jeho předem stanovenými náklady. Tohoto rozpočtu se využívá u středisek, kde nelze nebo není racionální měnit výkon, případně ani samotný výkon není vymezen.

Variantně přepočtený rozpočet – přepočítává předem stanovené náklady rozpočtu dle skutečného vývoje objemu a struktury výkonů. K tomuto přepočtu dochází jen u variabilních nákladů, fixní náklady zůstávají v rozpočtované výši. Tento typ rozpočtu se využívá u středisek, která nejsou v kontaktu s trhem, ani nemohou přímo ovlivnit objem a strukturu prodaných výkonů.

Lineárně přepočtený rozpočet – dochází u něj k přepočtu celkových variabilních i fixních rozpočtovaných nákladů pomocí předběžné kalkulace plných nákladů výkonu. Tento rozpočet se využívá jako nástroj řízení středisek, u kterých je žádoucí dosažení vyššího využití výrobní kapacity (úzká místa a střediska poskytující služby externím zákazníkům).

Při rozpočtování nákladů je vhodné jejich rozdělení do tří základních skupin, což výrazně usnadní jejich zpracování:

- **pravidelně se opakující náklady** – osobní, energie, nájemné, pravidelné opravy a revize, pojištění apod.;
- **nepravidelné náklady** – lze je předvídat, ale nevznikají každý rok – generální opravy, malování atd.;
- **náklady na rozvoj** – nejedná se o výměnu nefunkčního zařízení za nové, ale jeho celkové zkvalitnění, vyšší výkonnost apod.

Rozpočty u neziskových organizací

Zákon č. 218/2000 Sb. umožňuje sestavit rozpočet jako vyrovnaný, schodkový nebo přebytkový. U příspěvkových organizací lze však sestavit jen rozpočet vyrovnaný. Rozpočet příspěvkových organizací může obsahovat pouze náklady a výnosy vztahující se k hlavní činnosti. PO také hospodaří s peněžními prostředky získanými z rozpočtu zřizovatele. V návaznosti na prováděné výkony dostává od zřizovatele také tzv. příspěvek na provoz. Stejskalová (2006).

3.7 Kalkulace

Stejskalová (2006, str. 47) definuje kalkulaci jako: „propoččet nákladů, marže, zisku, ceny nebo jiné hodnotové veličiny na výrobek, činnost nebo jinak naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, která bývá označována jako kalkulační jednice“.

U příspěvkových organizací má nejširší využití v doplňkové činnosti, která musí být zisková, aby nebyla financována z prostředků na činnost hlavní.

Kalkulace mají nejčastější využití pro ocenění vnitropodnikových výkonů vytvořených vlastní činností a také pro obhajobu ceny u výkonů prodávaných externím zákazníkům. Každá organizace si sestavuje vlastní podobu kalkulačního vzorce pro zjištění nákladů výkonu. Mezi nejstarší strukturu kalkulace patří tzv. kalkulace plných nákladů, která přiřazuje vynaložené náklady jednotlivým výkonům v členění na náklady přímé a nepřímé, kdy rozlišuje přímé jednicové náklady, přímé režijní náklady a nepřímé režijní náklady.

Kalkulace plných nákladů – přiřazuje výkonům náklady v rozlišení na přímé a nepřímé. Přiřazeny jsou také fixní náklady, ale bez ohledu na souvislost jejich vzniku vzhledem ke změně nákladů variabilních. Kalkulace je proto statickým zobrazením jedné neměnné varianty objemu a struktury výkonů. Pro svůj statický charakter a opožděné zobrazení skutečné výše plných nákladů není tato kalkulace vhodným zdrojem informací pro potřeby řízení produkce. Své využití ale přesto má. Slouží jako: kritérium cenové politiky při porovnávání variant vynakládání zdrojů, ukazatel využitelný při vyhodnocování konkurenceschopnosti společnosti, nebo analýzu ziskovosti jednotlivých výkonů.

Kalkulace variabilních nákladů – nevyužívá členění nákladů dle přiřaditelnosti (přímé/nepřímé) ale dle závislosti na objemu výkonů na variabilní a fixní.

Vzhledem ke vztahu k řídicímu cyklu se v podnicích rozlišují kalkulace předběžné, sestavované ve fázi plánování, a výsledné, sestavované v průběhu nebo po dokončení činnosti. V rámci kalkulací předběžných lze rozlišit tzv. normové kalkulace, které se dále člení na propočtové, operativní a plánové.

Propočtová kalkulace – bývá sestavována ve fázi výzkumu či vývoje nového výkonu, kdy je potřeba zjistit budoucí náklady spojené s jeho produkcí. V době jejího sestavení většinou nejsou známy spotřební a výkonové normy pro nový výrobek, proto se při její tvorbě vychází z odhadů a obecnějších norem. Z hlediska využití při řízení má největší význam propočtová kalkulace sestavená na konci této fáze, kdy má funkci jakéhosi limitu nákladů pro útvary technické příprava výroby. V porovnání s prodejní cenou výkonu, kterou je trh ochoten

akceptovat, lze také zjistit, zda je výrobek schopen zajistit požadovanou míru zisku. U zakázkové výroby pak tato kalkulace poskytuje základní údaje pro zpracování cenové nabídky. Nejčastěji bývá sestavována na úrovni plných nákladů s využitím retrogradního kalkulačního vzorce umožňujícího sledovat pokrytí nákladů cenou.

Kalkulace plánová – využívá se především u opakované výroby, nejčastěji hromadné či sériové, jelikož se sestavuje na dané rozpočtové období. Vyjadřuje výši nákladů výkonu, které by měly být vynaloženy na tvorbu daného výkonu v průběhu stanoveného období. Při svém sestavování navazuje na kalkulaci propočtovou a zohledňuje předpokládané změny ovlivňující výši nákladů, ke kterým může během stanoveného období dojít. Bývá sestavována ve dvou variantách: buďto pro dílčí období v návaznosti na předpokládané změny nebo pro celé rozpočtové období jako průměr jednotlivých předem stanovených nákladů reagujících na předpokládané změny. Významná je tato kalkulace pro plánování na středních a vyšších úrovních řízení, pro sestavování hlavního podnikového rozpočtu pak jako zdroj informací o nákladech, výdajích a zásobách vlastní výroby.

Operativní kalkulace – navazuje na kalkulaci plánovou, kdy zpřesňuje stanovené náklady podle konkrétních konstrukčních a technologických podmínek produkce výkonu. Stejně jako kalkulace plánová bývá sestavována pro dílčí období nebo celé rozpočtový rok. Při sestavení v ročním rozsahu jsou vahami buďto plánovaný nebo skutečný objem výroby. Zároveň s plánovou kalkulací se zaměřuje především na položky jednicových nákladů a slouží jako nástroj jejich řízení.

Výsledná kalkulace – zobrazuje skutečně nebo průměrně vynaložené náklady na jednotku výkonu vyprodukovaných na určité období. Využívá se jako jeden ze zdrojů při kontrole hospodárnosti útvarů v oblasti jednicových nákladů. Umožňuje tak zjistit případné odchylky, jejich příčinu a konkretizovat místo jejich vzniku, čímž poskytuje důležité informace pro potřeby řízení.

Při oceňování vnitropodnikových výkonů a vytváření vhodných kalkulací se pracuje také s tzv. náklady výkonu a náklady období, které by měly být pokryty výnosy z prodeje daných výkonů. Důležité je určit, zda vynaložení zdrojů souvisí s náklady běžného období a ovlivňuje hospodářský výsledek, nebo zda se jedná o zdroje, jejichž vynaložením dochází k růstu hodnoty podnikových aktiv.

Náklady výkonu – oceňují daný výkon vytvořený vlastní činností, jedná se tak o náklady variabilní. K jejich úhradě dochází v okamžiku prodeje výkonů, kdy se také projeví jejich vliv na hospodářský výsledek.

Náklady období – nejsou součástí ocenění vnitropodnikových výkonů, nedochází u nich k aktivaci. Snižují hospodářský výsledek v době jejich vzniku a jsou uhrazovány z výnosů z prodeje období, kdy byly vynaloženy, v kalkulacích jsou zastoupeny náklady fixními.

Dle Landy (2006, str. 359) lze rozlišit několik základní typů kalkulačních vzorců:

- typový kalkulační vzorec,
- retrográdní kalkulační vzorec,
- kalkulační vzorec oddělující fixní a variabilní náklady,
- dynamická kalkulace,
- kalkulace se stupňovým rozvrstvením fixních (režijních) nákladů.

Typový kalkulační vzorec – bývá využíván jako základní struktura pro potřeby plánování a kontroly nákladů a rentability výkonů. Představuje však pouze základní strukturu položek pro stanovení ceny výkonu. Je používán v následující struktuře:

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady
4. Výrobní režie
Vlastní náklady výroby
5. Správní režie
Vlastní náklady výkonu
6. Odbytová režie
Úplné vlastní náklady výkonu
7. Zisk (případně ztráta)
Cena výkonu
8. DPH
Prodejní cena výkonu

Retrográdní kalkulační vzorec – jeho cílem není stanovit náklady výkonu, nýbrž marži. Vychází z úrovně příspěvku na úhradu (marže), kterého musí podnik dosáhnout po cenových úpravách (slevách), a následně ji porovnává s výší předpokládaných nákladů daného výkonu. Ve své základní podobě má kalkulační vzorec následující tvar:

$$\text{Cena výkonu} - \text{Dočasná cenová zvýhodnění} - \text{Slevy} = \text{Cena po úpravách} - \text{Náklady} = \\ = \text{Zisk/Ztráta}$$

Vzorec oddělující fixní a variabilní náklady – struktura je stejná jako u retrográdní kalkulace, avšak nejprve jsou odečteny náklady variabilní, čímž lze zjistit tzv. příspěvek na úhradu fixních nákladů, a poté až náklady fixní. Výsledkem je opět buďto zisk nebo ztráta.

Dynamická kalkulace – vychází ze základního kalkulačního vzorce, kde jsou náklady členěny na přímé a nepřímé. Navíc však zahrnuje informace o tom, jak budou náklady jednotlivých výrobních fází ovlivněny změnou objemu produkce. Přímé náklady jsou ve vzorci zachovány, veškeré režie a ostatní náklady jsou však navíc členěny na variabilní a fixní část.

Kalkulace se stupňovitým rozvrstvením fixních nákladů – vychází z retrográdního kalkulačního vzorce, avšak je daleko podrobnější. Variabilní náklady jsou zde členěny na přímé náklady, variabilní režii atd. Fixní náklady jsou členěny na základě příčinné souvislosti a síly vztahu k výkonu. Nejdříve jsou tak postupně odečítány fixní náklady vyvolané konkrétním výkonem až po náklady přiřazované na principu zprůměrování. Po odečtení každého typu fixních nákladů je vyjádřena marže na úhradu ostatních fixních nákladů. Svou celkovou strukturou je tato kalkulace velmi podobná vnitropodnikovému výkazu zisku a ztrát.

Častým problémem je přiřazení nepřímých nákladů. Je možno využít některou z kalkulačních metod:

- kalkulace dělením;
 - prostá,
 - s poměrovými čísly,
- kalkulace přiřázková;
 - sumační,
 - diferencovaná.

Prosté dělení – vychází z podílu společných nákladů a množství kalkulačních jednic.

Dělení s poměrovými čísly – přiřazení společných nákladů výkonům dle jejich vztahu k přepočtené jednici, která vyjadřuje rozdílnou nákladovou náročnost výkonů.

Sumační přiřázková metoda – podíl nepřímých nákladů na kalkulační jednici se u ní vyjadřuje dle vztahu mezi nepřímými náklady a zvolenou rozvrhovou základnou, kdy se předpokládá, že vývoj nákladů je přímo úměrný vývoji této základny.

Diferencovaná přiřázková metoda – využívá pro různé skupiny nepřímých nákladů různé rozvrhové základny, které se volí dle příčinného vztahu k nákladům.

Rozvrhové základny jsou buďto peněžní nebo naturální. U peněžních základen se přiřázka vypočítává v procentním vyjádření. U naturálních základen je vypočítána sazba nepřímých nákladů v peněžních jednotkách.

Další metodou uplatňovanou pro přiřazování nákladů je tzv. **metoda ABC**. Nevyužívá rozvrhových základem, ale náklady přiřazuje na základě aktivit (dílčích činností) rozlišených dle příčin vzniku nákladů. Snaží se o vyjádření příčinného vztahu mezi výkonem a náklady na něj vynaloženými. Metoda ABC vznikla vlivem změn v podnikatelských procesech, mezi které patří dle Landy (2006, str. 367) zejména:

- nárůst struktury výkonů v nepřímé úměře k jejich objemu,
- potřeba větší diverzifikace výkonů,
- zvyšující se nároky na kvalitu,
- potřeba dodávání širokého sortimentu výkonů v kratších intervalech,
- zkrácení doby životnosti výkonů.

4. UPLATNĚNÍ VNITROPODNIKOVÉHO ÚČETNICTVÍ

U PO není obecně příliš prostoru pro uplatnění typického manažerského účetnictví, protože je většina ukazatelů organizací stanovena přímo jejím zřizovatelem. Efektivnost hospodaření organizace rovněž nebývá měřena v peněžních jednotkách, jelikož od ní není žádáno navyšování kapitálu, ale splnění účelu a poslání, za kterým byla založena. Měřítkem ekonomického prospěchu PO tak bývá spíše míra a způsob splnění zadaných úkolů.

Z pohledu manažerského účetnictví a řízení odpadá organizaci starost o umístění výkonů na trhu, jelikož byla zřízena pro naplnění určité činnosti hrazené zcela či částečně z veřejných prostředků, která na trhu není zajišťována jinými subjekty za srovnatelných podmínek. PO nemusí řešit ani problémy kalkulací cen, protože jejím cílem není dosažení zisku, ale naplnění stanoveného cíle, kdy jsou náklady vzniklé na jeho zajištění financovány z přidělených prostředků od zřizovatele nebo dalších subjektů.

Své uplatnění však najde manažerské účetnictví i u těchto organizací, i když v poněkud jiném zaměření než je běžné. Jelikož jsou PO financovány z veřejných zdrojů, jsou kladeny daleko vyšší nároky na podrobnost vykazovaných informací a možnost kontroly, než u běžných podnikatelských subjektů. Cílem je zajistit dostatečnou průhlednost financování organizace a možnost zjistit míru efektivnosti vynaložení daných veřejných prostředků. Hlavním úkolem pro vedení PO je zajištění co nejhospodárnějšího využití svěřených prostředků v souvislosti s posláním organizace. V tomto směru však práce vedení není jednoduchá, jelikož většinu prostředků získává od svého zřizovatele ve formě nepřekročitelných limitů rozepsaných do jednotlivých položek, které nelze vzájemně převádět, nebo pouze velmi obtížně. Z tohoto důvodu směřuje vedení organizace své řízení spíše k dodržování stanovených limitů. Zřizovatelem limitovanými položkami jsou nejčastěji výdaje na mzdy, nákup dlouhodobého majetku a účelové dotace.

Vnitropodnikové účetnictví v PO je orientováno spíše na oblast nákladů. Řízením výnosů se zabývá v podstatě pouze při sestavování podkladů pro vyjednávání o ročním rozpočtu na další účetní období a také při zpracovávání Výroční zprávy a Rozboru hospodaření za právě uplynulé účetní období. Nákladová oblast naopak vyžaduje zvýšenou pozornost a podrobné zpracování, aby bylo možné sledovat dodržování stanovených limitů a zpracovat výkazy požadované zřizovatelem v dostatečné míře podrobnosti. Podrobné zpracování nákladů umožňuje PO časové porovnání s minulým obdobím a také stanoveným rozpočtem. Lze tak získat cenné informace o dosažených úsporách, případně překročeních, které je nutné zřizovateli dostatečně zdůvodnit a následně vypořádat. Podrobné informace o

nákladech pak PO využívá při sestavování podkladů pro vyjednávání se svých zřizovatelem o rozpočtu na další účetní období. Stejskalová (2006).

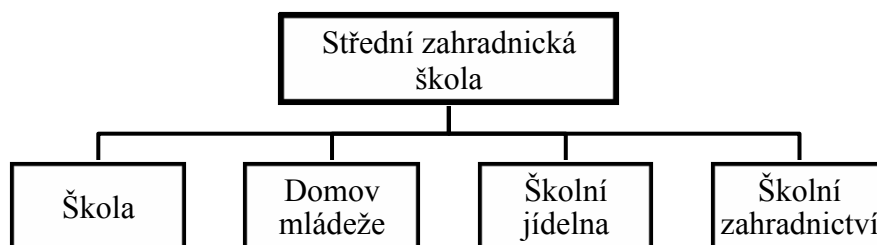
Klasické vnitropodnikové účetnictví lze u PO plně využít pouze v rámci doplňkové činnosti, která má velmi blízko k jiným podnikatelským subjektům. Vzhledem ke statutu PO, je však provozování doplňkové činnosti oproti podnikatelským subjektům se srovnatelným předmětem činnosti na trhu z části omezováno, což je naopak důvodem pro to, aby bylo právě u ní uplatňováno vnitropodnikové účetnictví, zajišťující dostatečně podrobné informace pro potřeby řízení. Tento požadavek se však neshoduje s povahou doplňkové činnosti, která by měla být provozována spíše okrajově a neměla by vedení zatěžovat na úkor plnění hlavního poslání organizace, což v praxi často vede k její nižší efektivitě, než jaké by bylo dosaženo při samostatném provozování.

Doplňková činnost PO by měla navazovat na její činnost hlavní a zajistit lepší využití svěřeného majetku. Současně by měla dosahovat zisku a být soběstačná natolik, aby dokázala pokrýt vzniklé náklady, protože nemůže být financována z prostředků určených na činnost hlavní.

Pro znázornění možného uplatnění vnitropodnikového účetnictví v PO je v následujícím textu využita Střední zahradnická škola, Ostrava, příspěvková organizace (dále jen „SZŠ“) a její vnitropodniková struktura platná do 30. července 2010, kdy došlo k dalšímu rozšíření této PO. Základní informace o SZŠ jsou uvedeny v příloze č. 1

4.1 Hlavní a doplňková činnost ve vnitropodnikových střediscích

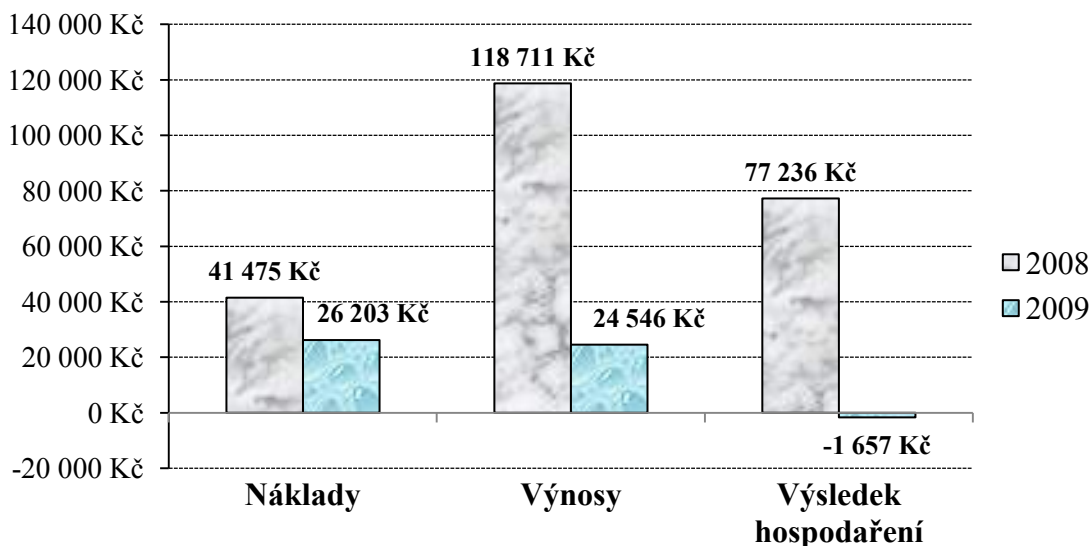
V účetnictví SZŠ pracují se 4 středisky, která lze znázornit následující organizační strukturou:



Obr. 4.1.1 – Organizační struktura SZŠ

Středisko škola – probíhá zde teoretická výuka žáků akreditovaných oborů. Sídli zde také vedení a správní oddělení celé SZŠ. Jako doplňkovou činností se středisko školy zabývá poskytováním odborných kurzů a provozem autoškoly. Služby autoškoly poskytuje jak svým studentům a zaměstnancům, na jejichž kurzy přispívá, tak třetím osobám za plnou cenu.

Srovnání výsledků hospodaření doplňkové činnosti střediska Škola v roce 2008 a 2009

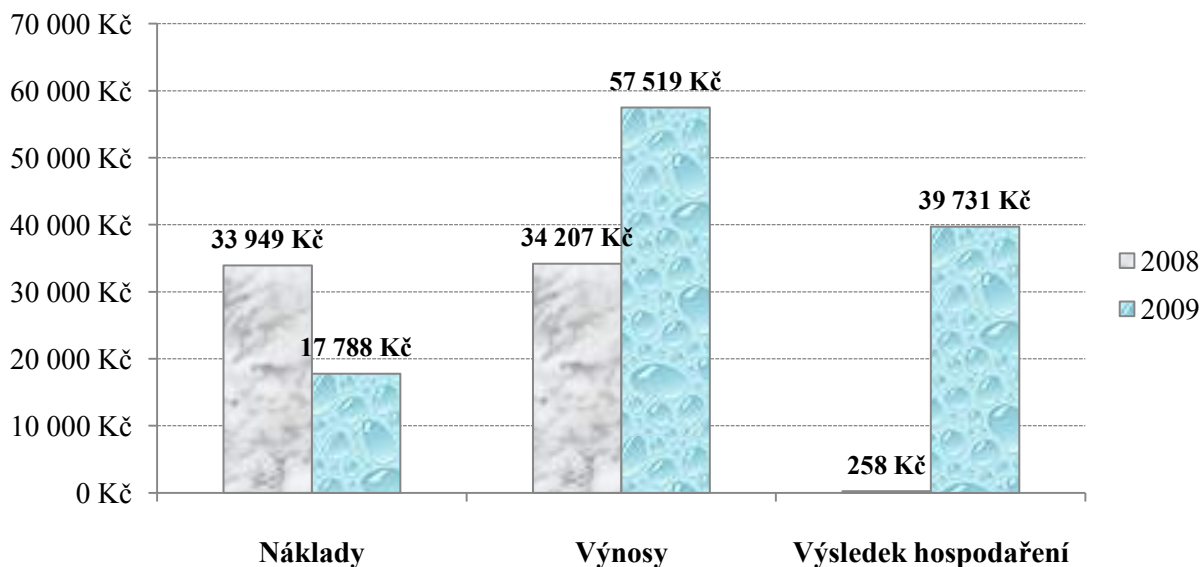


Obr. 4.1.2 – Doplňková činnost střediska Škola

Hlavní oblastí doplňkové činností bylo v těchto letech poskytování odborných kurzů a autoškoly. Ze srovnání je zřejmé, že v roce 2009 došlo k výraznému poklesu v oblasti výnosů, na kterém se mohlo podílet snížení počtu účastníků kurzů autoškoly mezi obdobím, kdy došlo k jejich hlášení a následnému výpočtu ceny, a datem skutečného zahájení kurzu, kterého se nakonec zúčastnilo podstatně méně zájemců.

Středisko domov mládeže – disponuje kapacitou 70 lůžek, které jsou v průběhu roku naplňovány žáky školy a dalších středních škol Moravskoslezského kraje. Volná kapacita lůžek bývá využívána pro doplňkovou činnost poskytování ubytování vysokoškolským studentům, případně jiným cizím osobám u příležitosti některých pořádaných akcí. Náklady a výnosy vzniklé provozem domova mládeže jsou členěny dle počtu obsazených lůžek připadajících na hlavní a vedlejší činnost za určité období.

**Srovnání výsledků hospodaření doplňkové činnosti střediska Domov mládeže
v roce 2008 a 2009**

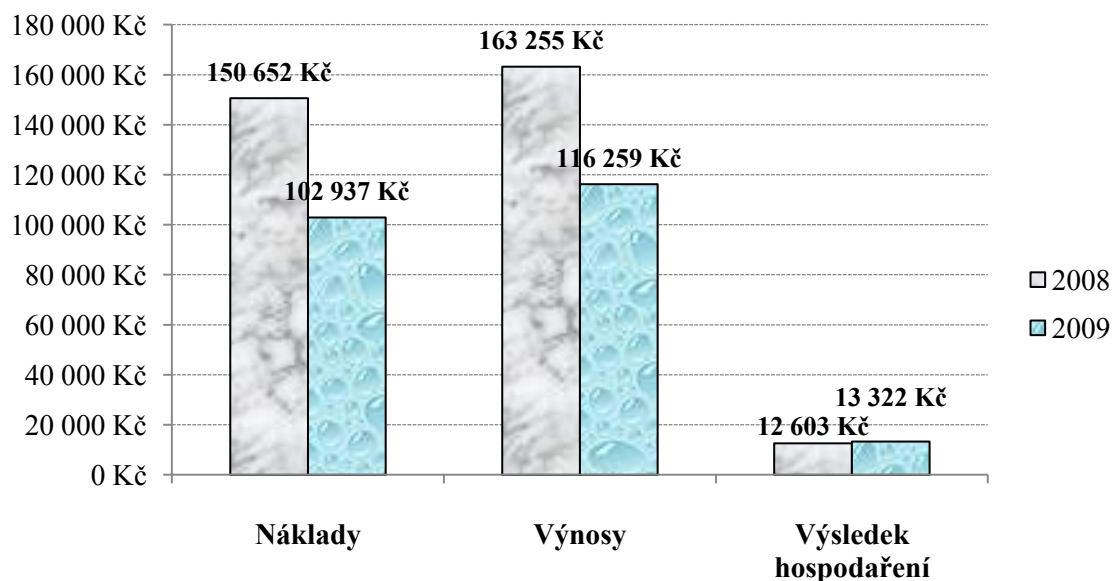


Obr. 4.1.3 – Doplňková činnost střediska Domov mládeže

Výrazné meziroční změny v nákladech a výnosech tohoto střediska jsou zapříčiněny nárůstem ubytování cizích osob v souvislosti s konáním kulturních a sportovních akcí a také zájmem vysokoškolských studentů, čímž došlo k efektivnějšímu využití kapacity domova.

Středisko školní jídelna – v rámci hlavní činnosti připravuje stravu pro celodenně ubytované žáky domova mládeže, žáky a zaměstnance SZŠ. Od 1. března 2005 také jako doplňkovou činnost připravuje stravu pro zaměstnance jiných škol, školských zařízení zřízených Moravskoslezským krajem, důchodce a zaměstnance firem z blízkého okolí školy nebo školní jídelny. Příprava jídel probíhá v budově domova mládeže na ulici Dolní 78 v Ostravě – Zábřehu. K výdeji jídel dochází v budově jídelny a také po převozu v jídelně školy. Zaměstnancům SZŠ jsou obědy při převozu do jídelny ve škole dováženy do areálu školního zahradnictví (dále jen „SZ“). Pro rozčlenění nákladů a výnosů je využíván počet vydaných jídel v rámci hlavní a doplňkové činnosti.

***Srovnání výsledků hospodaření doplňkové činnosti střediska Školní jídelna
v roce 2008 a 2009***

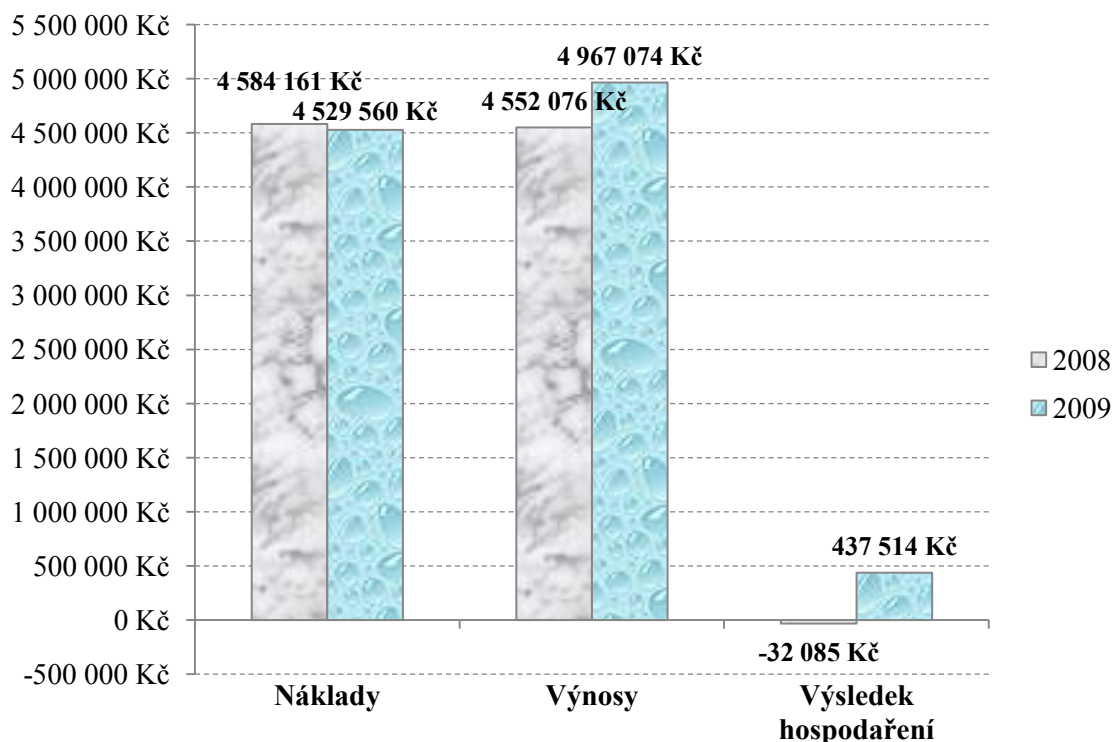


Obr. 4.1.4 – Doplňková činnost střediska Školní jídelna

K meziročnímu poklesu nákladů a výnosů tohoto střediska došlo v důsledku neodkladného navýšení cen stravného, čímž ubylo cizích stravníků, avšak celkový výsledek hospodaření meziročně nepatrně vzrostl.

Středisko školní zahradnictví – dříve působilo jako samostatná organizace s větším rozsahem činnosti než v současnosti. Vždy však sloužilo také jako zařízení pro uskutečňování praktické výuky studentů. Od roku 2005 bylo převedeno do působnosti SZŠ. Hlavní činnost je naplňována zajištěním praktické výuky žáků a prodejem vlastních výrobků a produktivní práce žáků. Doplňková činnost zde zahrnuje prodej ostatních výrobků a výpěstků (jiná než produkce žáků) a poskytování zahradnických služeb. V rámci hlavní činnosti nelze uplatnit žáky při poskytování zahradnických služeb, u této činnosti lze do nákladů a výnosů hlavní činnosti zahrnout pouze využití žakovské výroby a výpěstky. Přímý podíl žáků na zahradnických službách je tak v rámci doplňkové činnosti upravován na základě dohod o provedení práce.

***Srovnání výsledků hospodaření doplňkové činnosti střediska Školní zahradnictví
v roce 2008 a 2009***



Obr. 4.1.5 – Doplňková činnost střediska Školní zahradnictví

Výsledek hospodaření byl ovlivněn špatnými klimatickými podmínkami a nízkými výkupními cenami zemědělské produkce. Organizaci se však v roce 2009 podařilo získat mimořádné zakázky na poskytování zahradnických služeb, z nichž dosáhla vysokého výsledku hospodaření, který dokázal pokrýt ztráty ze zemědělské činnosti. Jednalo se však o zakázky nahodilé a většího rozsahu, které se v nejbližších letech pravděpodobně nebudou opakovat.

Jedním ze závazných ukazatelů SZŠ je příspěvek na provoz od zřizovatele, který organizace může využít jen na výdaje spojené s plněním hlavního poslání a dále je rozpočítává na jednotlivá střediska. Vzhledem k hlavní činnosti organizace přispívá zřizovatel na přímé i nepřímé náklady všech zřízených středisek, kromě ŠZ, které může disponovat pouze s příspěvkem na provozní náklady, prostředky na mzdy provozních zaměstnanců a pokrytí ostatních nákladů si tak musí zajistit vlastní doplňkovou činností, což pro vedení představuje nelehkou situaci. Provozní zaměstnanci jsou však nezbytní především pro zajištění plynulého fungování ŠZ, jelikož v oblasti zemědělství nelze přerušit výrobu jako v jiných oborech.

Vzhledem ke školskému typu uvedené PO dochází během účetního období k pohybům zaměstnanců v rámci organizace a změnám v místě výkonu jejich aktuálně vykonávané práce. Děje se tak především v době hlavních prázdnin, kdy pedagogičtí pracovníci čerpají řádnou dovolenou a ostatní zaměstnanci (především z jídelny a domova mládeže) jsou dočasně přeřazeni buďto do provozu SZ, kde nahrazují chybějící studenty, kteří v těchto měsících nemají praxi, nebo se podílejí na opravách a úklidu v ostatních střediscích SZŠ. Podle místa a typu takto dočasně vykonávané práce se tak může stát, že někteří zaměstnanci, kteří za jiných okolností vykonávají činnost, jejíž náklady jsou kryty z prostředků zřizovatele určených pro hlavní činnost, mohou být financováni z prostředků činnosti doplňkové a naopak.

4.2 Účetní systém SZŠ

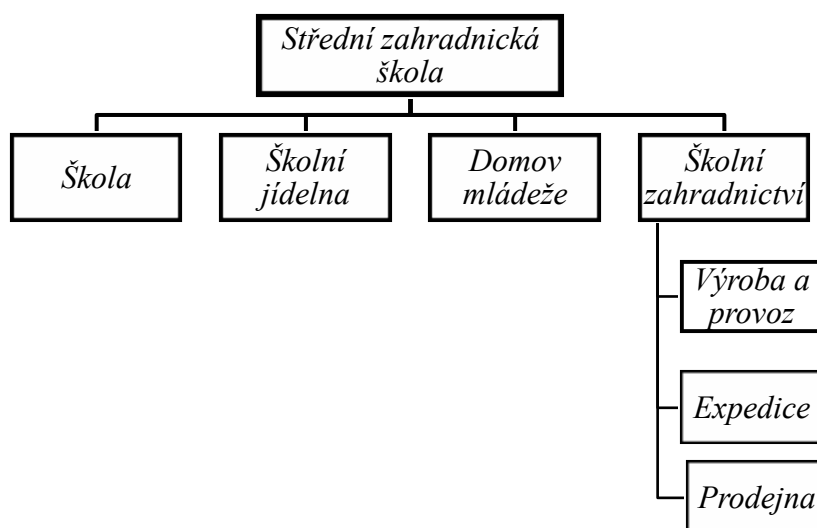
SZŠ se zabývá poměrně velkým počtem doplňkových činností, které vhodně navazují na hlavní činnost a poslání organizace. Dochází zde k naplnění hlavního cíle každé doplňkové činnosti, kterým by mělo být efektivnější využití majetku PO. Řízení SZŠ není pro vedení jednoduchou záležitostí, už jen pro uvedený široký rozsah činností a také velikosti a zaměření svěřených areálů a objektů. Na rozdíl od ostatních základních, případně středních škol, je specifická svým zaměřením na zemědělskou výrobu, která s sebou nese sama o sobě mnohá účetní úskalí, minimálně existenci nedokončené výroby a velkého množství přirozených úbytků apod.

Dle dostupného účtového rozvrhu SZŠ lze usoudit, že využívá jednookruhového vnitropodnikového účetnictví, což je patrné z velkého počtu analytických účtů ve třídě 5 a 6. Naopak v účtové třídě 8 žádné účty zavedeny nemá a ve třídě 9 vede pouze podrozvahovou evidenci drobného dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a závazků. Používání mnoha z těchto účtů ji stanovuje sám zřizovatel, který pravidelně sestavuje závaznou účtovou osnovu pro příspěvkové organizace zřízené Moravskoslezským krajem v oblasti školství a kultury, kterou musí tyto PO plně respektovat a dodržovat. Zřizovatel si tímto způsobem zajišťuje zachycování a vykazování informací v podrobnosti, která je nejen pro něj, ale také pro potřeby kontroly a sestavování povinných výkazů důležitá. Pro vlastní potřeby řízení si pak SZŠ dále doplňuje stanovený účtový rozvrh o další účty a analytickou evidenci.

Vzhledem k rozsahu činností ve středisku SZ by mohlo být vhodné další rozčlenění tohoto střediska např. do středisek výroba a provoz, expedice a prodejna. Toto středisko představuje svým rozsahem hlavní zdroj příjmů z doplňkové činnosti a bylo by dobré dosáhnout v něm maximální efektivnosti při využití dostupných prostředků. Pro zefektivnění

vedení provozu střediska ŠZ by mohlo pomoci zavedení druhého účetního okruhu zaměřeného na vzájemné vztahy a výnosnost jednotlivých dílčích středisek, jejichž činnost na sebe v jisté míře navazuje. Pro sledování ostatních středisek, které nemají tak rozsáhlou činnost by postačila zavedená analytická evidence ve finančním účetnictví. V SZŠ by tak vznikla kombinovaná účetní soustava, v jejímž samostatném účetním okruhu by byla sledována činnost střediska ŠZ. Při tvorbě struktury používaných účtů je však nutné postupovat velmi opatrně, aby bylo zachováno nezbytné oddělení hlavní a doplňkové činnosti v rámci celé SZŠ.

V tomto případě by pak vznikla následující ekonomická struktura SZŠ:



Obr. 4.2.1 – Ekonomická struktura SZŠ

Rozčlenění střediska ŠZ na dílčí střediska by mohlo být vhodné, jelikož jejich zaměření je přece jen odlišné. Je však nutné i zde dostatečně odlišovat položky vztahující se k činnosti hlavní a doplňkové.

Středisko výroba a provoz – v rámci tohoto střediska by bylo vhodné sledovat veškeré náklady vznikající se zajištěním běžného provozu ŠZ, které by následně představovaly položku výrobní režie, dále pak samotné výrobní náklady vztahující se k jednotlivým výkonům. Toto středisko je základním pro zajištění praktické výuky žáků. V průběhu studia jsou zde žáci postupně zapojováni do celého výrobního procesu od setí semen, přes množení a roubování rostlin, až po jejich sklizeň, přípravu k prodeji, případně likvidaci vzniklého odpadu. Vzhledem k probíhajícím činnostem nemá toto středisko žádné výnosy, jelikož se nepodílí na prodeji, ale jsou zde zachyceny pouze vznikající náklady, z účetního pohledu tak

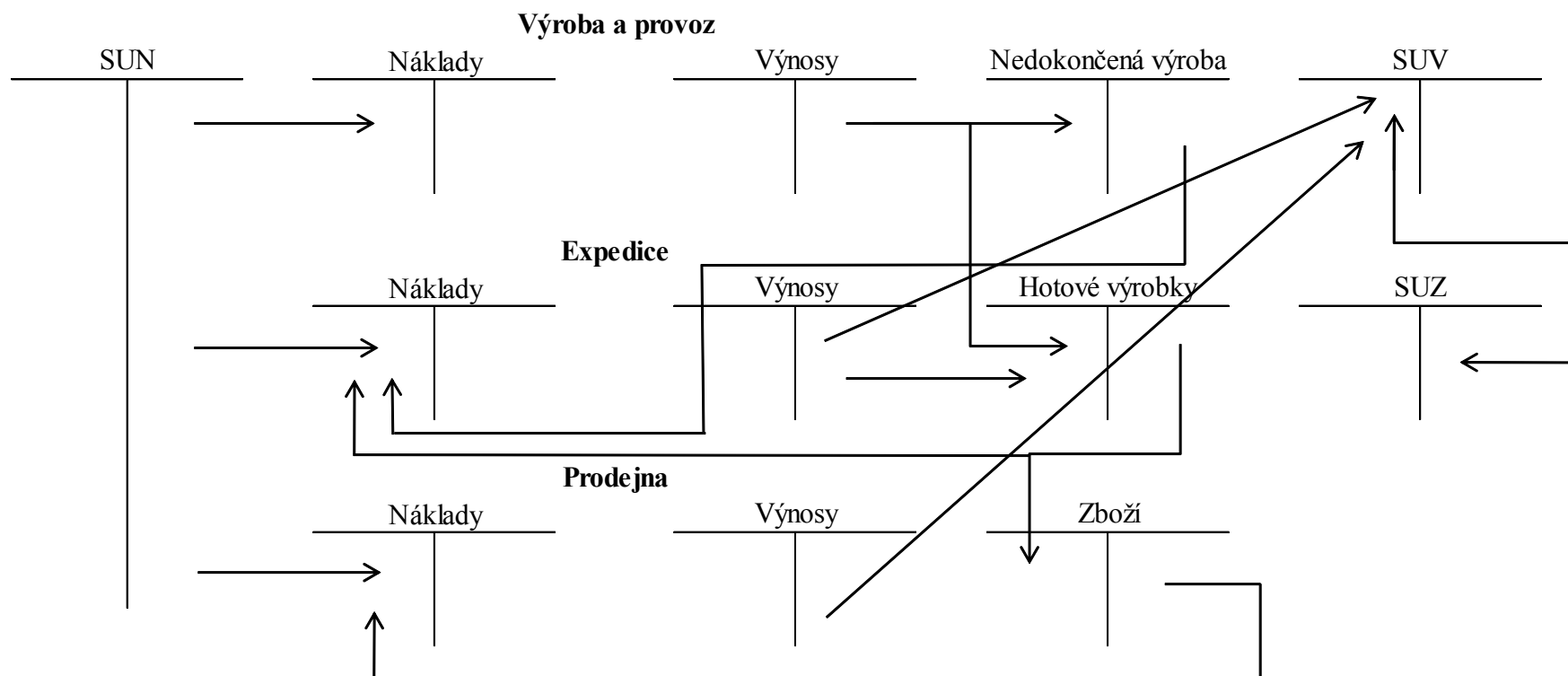
lze označit za typické nákladové. Pro vysoký podíl praktické výuky však na tuto činnost připadá také úměrná část příspěvku na provoz ze zdrojů zřizovatele.

Středisko expedice – zajišťuje prodej vazačských výrobků žáků, květinářských a školkařských výpěstků zahradnictví. V tržním prostředí zastává velkoobchodní funkci, jelikož jejími zákazníky jsou další obchodníci, nikoliv koneční spotřebitelé. Prodej je uskutečňován za velkoobchodní ceny, kterých mohou využít rovněž současní žáci SZŠ a její zaměstnanci. Ceny zboží jsou zde, spíše než ze skutečně vynaložených nákladů, odvozovány z aktuálních cen konkurenčních subjektů. Z pohledu výuky se zde žáci naučí vytřídit sklizené květiny dle stanovených norem a také vyplňovat účetní doklady, kterými jsou v tomto středisku především paragony, faktury a vnitropodnikové převodky.

Středisko prodejna – zprostředkovává prodej sortimentu expedice, avšak přímo koncovým zákazníkům. Funguje jako běžná zahradnická prodejna, která nakupuje a prodává zboží i od jiných dodavatelů a velkoskladů, než jen výkony SZŠ. I zde je vykonávána praxe studentů, kteří se podílejí na běžném provozu prodejny a pomáhají při realizaci vazačských a aranžérských objednávek. V rámci této prodejny jsou dojednávány také externí zahradnické zakázky a služby, na jejichž realizaci se dle potřeby podílejí vybraní zaměstnanci (případně žáci) ŠZ. Jak již bylo uvedeno výše, na poskytování těchto služeb se však žáci nemohou podílem v rámci výuky kryté prostředky na hlavní činnost, jejich účast je zajišťována prostřednictvím uzavřených dohod o provedení práce. Toto středisko je prakticky jediným, kde jsou uplatňovány kalkulační metody pro stanovení prodejní ceny výkonu. Jedná se o názorný příklad ziskového střediska, které má možnost ovlivňovat své náklady i výnosy.

4.3 Navrhované řešení druhého účetního okruhu

Po vytvoření nových dílčích středisek ke stávajícímu středisku ŠZ by bylo možné využít při řízení této oblasti informace získané podrobnějším členěním položek v rámci zavedení druhého účetního okruhu, pro který by mohla být využita následující struktura zachycující vzájemné pohyby mezi středisky Výroba a prodej, Expedice a Prodejna:



Obr. 4.3.1 – Schéma vztahů a pohybů uvnitř druhého účetního okruhu

Ve schématu jsou použity následující zkratky označující spojovací účty:

- *SUN* – spojovací účet nákladů,
- *SUV* – spojovací účet výnosů,
- *SUZ* – spojovací účet zásob.

Strana D účtu *SUN* slouží pro zaúčtování počátečních stavů skladových účtů, kterými jsou: nedokončená výroba, hotové výrobky a zboží. Dále se na tuto stranu zachycují veškeré náklady připadající na středisko ŠZ, které vstupující do daného okruhu ve skutečně vynaložené výši.

I v tomto okruhu platí princip podvojného zápisu. Počáteční stavy skladových účtů jsou tak zaúčtovány také na stranu MD těchto účtů a náklady navedeny na stranu MD nákladového účtu příslušného střediska.

Schéma zachycuje možné pohyby výkonů v rámci středisek, především převod výkonů z výroby na sklady, následně do středisek expedice a prodejna, které plní rovněž funkci střediska odbytového či realizačního. Pohyb mezi sklady a středisky je realizován na základě příjmem a výdejek, pohyb mezi středisky navzájem pak prostřednictvím vnitropodnikových převodek.

Na skladovém účtu nedokončené výroby je evidována veškerá produkce, u níž nebyly dosud dokončeny všechny výrobní postupy, a nelze tyto produkty přímo prodávat. Jedná se především o rostliny ve sklenících a ostatních užitkových plochách ŠZ.

Ve skladu hotových výrobků jsou pak vedeny výkony, které již lze samostatně prodávat, buďto v expedici, nebo jsou dále převáděny k prodeji v prodejně. Evidují se zde rostliny v květináčích či balech a také sklizené a v expedici vytrízené květy a zeleň.

Skladový účet zboží zachycuje veškeré produkty převedené pod vedení střediska prodejna, které jsou určeny k prodeji koncovým zákazníkům a jako materiál využívaný při poskytovaných službách.

Do střediska Výroba a provoz jsou prostřednictvím *SUN* naváděny veškeré náklady související s výrobou. Odváděné výkony je tak možné ocenit až do kalkulované úrovně vlastních nákladů výroby, případně výkonu. V tomto ocenění jsou pak dané výkony zachycovány také na příslušných skladových účtech. Po převodu do středisek Expedice nebo Prodejna, na které je prostřednictvím *SUN* převáděna poměrná část odbytové režie, je tak možno stanovit konečnou prodejní cenu, která bude účtována zákazníkům.

Účet *SUV* slouží pro propojení okruhu s finančním účetnictvím v oblasti výnosů. Na stranu MD tohoto účtu jsou zachycovány vystavené faktury při prodeji výkonů. Na konci

účetního období jsou pak jeho prostřednictvím společně s účtem SUZ převáděny do finančního okruhu konečné stavy skladových účtů.

Na konci účetního období jsou na účtech skladových zásob vyčísleny konečné stavy a převedeny do finančního účetnictví podvojným zápisem MD SUV/ D SUZ. Porovnáním účtů nákladů a výnosů jednotlivých středisek lze poté zjistit jejich dosažený výsledek hospodaření.

Jak bylo uvedeno v kapitole 3.2.2, spojovací účty mají tzv. zrcadlové zobrazení. Při převodu operací z finančního účetnictví do druhého okruhu jsou tak účetní zápisy ve tvaru

SUN/5..ŠZ (ŠZ zde vyjadřuje náklady vztažené ke středisku ŠZ v rámci analytické evidence finančního účetnictví). Naopak pro převod informací z druhé okruhu do finančního účetnictví budou zápisy následovné: 6..SŽ/SUV a SUZ/1..ŠZ.

Zavedením navrhnuté kombinace jednookruhového a dvouokruhového účetnictví tak může SZŠ dosáhnout vyšší informovanosti o procesech a vzájemných vazbách v organizaci, které lze zúročit především při řízení zdrojů a plánování v doplňkové činnosti.

Předepsaná účtová osnova SZŠ třídí především oblast nákladů, výnosů, zásob a majetku na hlavní a doplňkovou činnost. Následně pak zahrnuje analytickou evidenci položek dle rozčlenění na střediska podle místa jejich vzniku, což činí danou účtovou osnovu značně komplikovanou. Pokud by SZŠ chtěla zobrazovat podrobnější informace o středisku ŠZ v rozsahu navržených středisek prostřednictvím zavedení další analytické evidence, stala by se tak celková struktura účtů velmi nepřehlednou. Proto by bylo vhodné zavedení druhého okruhu, který umožní zachytit potřebné informace, a přitom více nezkomplikuje již tak složitý proces účtování a vykazování.

5. ZÁVĚR

V porovnání s náročností činností vykonávaných příspěvkovými organizacemi se zdají nároky, které jsou na ně kladeny ze strany zřizovatele, někdy zbytečně přehnané. Pokud ale má být zajištěna dostatečná transparentnost jejich hospodaření, která je více než žádoucí z důvodu jejich financování veřejnými prostředky, nelze se těmto zvýšeným nárokům vyhnout.

Využití vnitropodnikového účetnictví je pro tyto organizace nutností. Bez jeho zavedení by nebyly schopny doložit potřebné informace v požadovaném členění a podrobnosti. Rozsah, v jakém bude vnitropodnikové účetnictví vedeno, pak nejčastěji záleží na kvalitě a profesních schopnostech zvoleného ředitele v oblasti řízení. Čím větší je rozsah hlavní činnosti takovéto organizace a množství jí využívaného majetku, tím větší jsou nároky kladené na efektivnost vynakládání poskytnutých prostředků, s čímž souvisí i zvýšená potřeba informací.

Příspěvkové organizace často provozují různé doplňkové činnosti, které navazují na jejich hlavní poslání. Cílem jejich provozování je dosažení maximálního využití majetku organizace, který vlastní nebo jí je svěřen zřizovatelem k obhospodařování. Právě v této oblasti lze použít dalších metod manažerského účetnictví, jenž nemají uplatnění při řízení hlavní činnosti z důvodu vlivu zřizovatele. Jedná se především o kalkulace a rozpočty, které jsou u doplňkové činnosti plně v kompetenci vedení.

I když to není na první pohled zřejmé, je právě příspěvková organizace vhodným typem společnosti, kde může být efektivní vést dvouokruhové účetnictví, nejčastěji však v kombinaci s jednookruhovým. Pokud se organizace zabývá více činnostmi, především v oblasti doplňkové, bylo by běžné finanční účetnictví nedostačující a značně nepřehledné. Příspěvková organizace musí veškeré účetní operace primárně rozlišovat na hlavní a doplňkovou činnost a až poté může zavést členění s analytickou evidencí zajišťující informace potřebné pro řízení. Vzniká tak poměrně komplikovaný systém účtů, kterému lze značně ulehčit vyčleněním některých činností do samostatného účetního okruhu.

V diplomové práci byly použity metody teoretické a kritické analýzy vycházející ze stanoveného cíle. S využitím daných metod bylo možno nalézt řešení problému nedostatku informací, jakožto zdroje pro zkvalitnění řízení příspěvkové organizace.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

1. BOUKAL, P. *Nestátní neziskové organizace (teorie a praxe)*. 1. vyd. Praha: Oeconomica, 2009. 303 s. ISBN 978-80-245-1650-9.
2. ČECHOVÁ, A. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 194 s. ISBN 978-80-251-2831-2.
3. FIBÍROVÁ, J.; ŠOLJAKOVÁ, L.; WAGNER, J. *Nákladové a manažerské účetnictví*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 432 s. ISBN 978-80-7357-299-0.
4. HANUŠOVÁ, H.; KALOUDA, F. *Evropské ekonomické prostředí*. 1. vyd. Praha: Computer Press, 1999. 135 s. ISBN 80-7226-265-3.
5. HRADECKÝ, M.; KRÁL, B. *Řízení režijních nákladů*. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 1995. 100 s. ISBN 80-7175-025-5.
6. LANDA, M. *Účetnictví podniku: Informační zdroj podnikatelských rozhodnutí*. 2. vyd. Praha: Eurolex Bohemia, 2006. 495 s. ISBN 80-86861-11-2.
7. MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K.; TÉGL, P. *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací ÚSC*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 151 s. ISBN 978-80-7263-546-7.
8. MOCKOVČIAKOVÁ, A.; PROKŮPKOVÁ, D.; MORÁVEK, Z. *Příspěvkové organizace 2010*. Praha: ASPI, 2010. 326 s. ISBN 978-80-7357-533-5.
9. NOVÁKOVÁ, Š. *Účetnictví příspěvkových organizací od 1. 1. 2010 (sbírka souvztažností s výkladem)*. 1. vyd. Praha: INTES, 2010. 186 s. ISBN 978-80-904560-0-6.
10. RŮŽIČKOVÁ, R. *Neziskové organizace: vznik, účetnictví, daně*. 10. vyd. Olomouc: ANAG, 2009. 247 s. ISBN 978-80-7263-538-2.
11. SCHNEIDEROVÁ, I. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*. 1. vyd. Turnov: Acha obec účtuje, 2010. 258 s. ISBN 978-80-254-5609-5.
12. STEJSKALOVÁ, I. *Využití účetnictví v řízení neziskových organizací se zvláštním zřetelem na tvorbu a využití rozpočtu v řízení*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2006. 137 s. ISBN 80-7357-187-0.

Internetové odkazy

<http://aplikace.mvcr.cz/sbirka-zakonu/>

<http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/001.aspx>

http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_ucetni_reforma_v_oblasti_vf.html

<http://www.szas-ostrava.cz/index.php/oskole/dokumenty>

SEZNAM ZKRATEK

ČR – Česká republika

D – Dal

ESA 95 – Evropský systém národní a regionálních účtů

IAS/IFRS – Mezinárodní účetní standardy pro podnikatele

IPSAS – Mezinárodní účetní standardy pro veřejný sektor

MD – Má dáti

OR – Obchodní rejstřík

PO – Příspěvková organizace

SUN – Spojovací účet nákladů

SUV – Spojovací účet výnosů

SUZ – Spojovací účet zásob

SZŠ – Střední zahradnická škola, Ostrava, příspěvková organizace

ŠZ – Školní zahradnictví

ÚSC – Územně samosprávný celek

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. - autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:
Panelová 982/2, 708 00, Ostrava 8

SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1 – Základní informace o SZŠ